



R esoluciones

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS
INTERNOS

RESPONSABLES

Ingeniero
Francisco José Rovira
Director General

Licenciado
Gelson Vinicio
Valladares Miranda
Subdirector General

Licenciado
Manuel Gustavo
Alvarenga Serrano
Jefe Unidad Defensoría
del Contribuyente y
Divulgación Tributaria

ÁREAS DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

Asistencia al Contribuyente
Teléfono 244-3585

Defensoría del
Contribuyente y Divulgación
Tributaria
Teléfono 244-3571
Correo electrónico:
defensordgii@mh.gob.sv

Febrero 2004

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	1
SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS.....	20
CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.....	38

Esta es una revista bimensual. Su contenido es un extracto de las sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, así como las opiniones e informes vertidos por la Dirección General de Impuestos Internos y la Unidad de Defensoría del Contribuyente y Divulgación Tributaria, respectivamente. Por respeto a la confidencialidad de los involucrados se omite la identificación de los mismos.

**FALLO EMITIDO POR
LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

SENTENCIA NÚMERO 1

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Licenciado “C”, en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad “M”, impugnando de ilegales: 1) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las nueve horas y treinta minutos del día veinte de noviembre de dos mil, en cuanto determina Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta, y multas por diversos conceptos, respecto al ejercicio tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete; y la que dictó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día veintitrés de noviembre de dos mil uno, que al modificar la anterior resolución, revocó las multas y confirmó lo relativo a la tasación del impuesto.

**ANTECEDENTES DE HECHO Y
ALEGATOS DE LAS PARTES**

**ARGUMENTOS DE LA PARTE
ACTORA**

Actos Impugnados y autoridades demandadas.

La demandante, dirige su pretensión contra la Dirección General de Impuestos Internos, por no haber pronunciado las resoluciones arriba mencionadas, cuyo contenido ha quedado descrito en el preámbulo de esta sentencia.

Circunstancias. El apoderado de la parte actora básicamente relata en su demanda que con base en el Art. 122 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el Art. 999 del Código de Comercio, la Dirección General de Impuestos Internos debió considerar como prueba un contrato de servicios de participación de

utilidades, el cual presentó para demostrar la existencia de un pasivo en su contra. Conforme a las disposiciones antes citadas y el Art. 48 de la LISR, se debe tomar en cuenta el contrato de servicios y reconocer pruebas contractuales y su contenido; sin embargo dicha oficina desestima lo convenido por las partes y atribuye una calificación jurídica diferente al contrato aún cuando el contenido económico de las leyes tributarias no permiten hacer interpretaciones que contradigan el derecho positivo. El desconocimiento del contrato de parte de las autoridades demandadas, según su opinión justifica la existencia de un pasivo a su favor, basándose en el Art. 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; el cual ha sido reformado y suprimidos sus dos incisos finales, pero que a la época de la emisión del acto de determinación regían tales incisos por lo cual no debía determinarse el impuesto sino la sanción referida en el inciso segundo, pero que a la fecha ya no es posible. Esto último genera su segunda inconformidad contra el Tribunal de Apelaciones, quien con base en el citado Art. 48 deniegan la prueba sin referirse en una fuerte base jurídica que determine las razones por las cuales no consideró el Art. 122 LISR en relación con el Art. 999 C. Comercio, con lo que además contraviene el Art. 421 Pr. C., que establece que las sentencias recaerán sobre las cosas litigadas y fundadas en leyes vigentes, y como tal debió considerar los incisos posteriores al primero del Art. 48 LISR, por estar vigentes a la época de la controversia suscitada entre la Dirección General y sus poderdante.

Argumentos Jurídicos de la Pretensión. Se hace referencia a la seguridad jurídica, en cuanto a la certeza que el Estado debe proteger los derechos de las personas tal como la ley lo establece. Que al emitirse una resolución se deben respetar los derechos del administrado, de lo contrario el

acto resulta viciado, como en su caso que el Tribunal de Apelaciones reconoció la violación a la garantía de audiencia y aún así pretende que el Fisco perciba el impuesto determinado. Considera que con tales actos se han violado los artículos 122 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el Art. 999 del Código de Comercio, el Art. 48 de la Ley primeramente mencionada y Art. 421 Pr. C.

Petición. Solicita que en sentencia definitiva se tome en cuenta el contrato que desvanece las pretensiones de la Administración, del cual presenta copia certificada y en consecuencia se declare la ilegalidad de los actos impugnados.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General sostuvo que se ha respetado la seguridad jurídica del contribuyente en el procedimiento de fiscalización, que culminó con la liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta, el que aplicó conforme a la normativa legal, concediendo audiencia y apertura a pruebas; que al no estar incluidas las sanciones dentro del procedimiento, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos los revocó y sólo confirmó la tasación del impuesto. Por tanto no existe violación a la garantía de audiencia en la determinación del impuesto como cita el apoderado, pues se concedió con base en el Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El contrato presentado como prueba no está en discusión, ya que no se relaciona con las objeciones determinadas y según el Art. 122 LISR, se puede aceptar cualquier medio de prueba, tales pruebas han de admitirse siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad. El contrato en referencia no se relaciona con las objeciones señaladas por la oficina y correspondía al ejercicio fiscal caducado de mil novecientos noventa y seis; la ley prohíbe conocer periodos tributarios caducados o admitir pruebas transcurrido el término de la caducidad. Respecto al Art. 999 del Código de Comercio, en relación con la prueba presentada, la relación existente, no es

de tipo civil, por lo que la obligación no puede calificarse como mercantil, sino una relación tributaria en ejercicio del poder de imperio del Estado, cuya extinción no se prueba con los medios que cita tal disposición, con ello lo que se prueba es la existencia, al haberse realizado un hecho generador de impuesto sobre la renta. En cuanto al Art. 421 del C. Pr. C., en su contenido está acorde con la actuación realizada, en razón que el referido contrato no corresponde a la cosa litigiada ya que el ejercicio fiscalizado es el de mil novecientos noventa y siete y no el de mil novecientos noventa y seis. Además en materia tributaria como en otras ramas del derecho se utilizan los mismos medios probatorios consagrados en el Art. 253 Pr. C., pero con las variaciones relativas a su calificación y determinación de la carga probatoria, es decir mientras los medios probatorios sean compatibles con las especiales para determinada rama jurídica. En el ámbito tributario se pueden invocar como prueba documentos, si se trata de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, caso contrario, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con las formalidades exigidas por la contabilidad, según el Art. 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La doctrina y la jurisprudencia atribuyen a la contabilidad la categoría de prueba documental y la define como documentos de naturaleza privada, por lo que en la valoración de esta prueba se deben tener en cuenta no sólo las normas especiales contenidas en la legislación tributaria y la apreciación de la prueba contable, sino todas aquellas disposiciones y consideraciones que se han expuesto en relación con otros medios probatorios, como son la prueba documental que incluye documentos públicos y privados, pero siempre que conformen una sola unidad integral probatoria. El contrato presentado no se toma en cuenta por corresponder al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis y no al ejercicio fiscalizado; no está registrado en la contabilidad de la contribuyente y en materia impositiva los documentos deben contener su documentación de soporte, dándose y requiriendo una integración de ambos medios probatorios para que tengan valor de plena

prueba. Por último, el contrato no corresponde a la cosa en litigio ya que entre las objeciones realizadas, ninguna se relaciona con el contrato invocado.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que el pasivo alegado con origen en un contrato de servicio, el cual se dedujo sin que la Dirección General lo reconociera, advirtió del expediente que a nombre de la demandante lleva la oficina tributaria, que después de la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas, la interesada modificó su declaración del ejercicio fiscalizado e incluyó un pasivo en concepto de retribución según contrato de servicio adeudado, incorporándolo en esa etapa como un nuevo hecho que no tiene relación con el contenido del Informe de Auditoría. Que la contribuyente debió ejercitar la facultad de modificación declarativa antes del inicio de la fiscalización según el Art. 48 de la LISR, u ofrecer a la Dirección General un principio de prueba que demostrara que la participación de utilidades afectaba la determinación de la base imponible y motivar a la Dirección General a verificar y pronunciarse, antes de liquidar el impuesto, lo cual no resultó ser así. De haber aportado comprobantes en su oportunidad, hubiera motivado la comprobación tributaria, en particular, de acuerdo a los principios de capacidad contributiva y certeza jurídica; sin embargo, para garantizar su derecho de reclamación, ordenó verificar por parte de analistas adscritos, sobre el cumplimiento y efectos del contrato en referencia, dando como resultado que la contribuyente no comprobó el total cumplimiento de las cláusulas del contrato de participación de utilidades, celebrado por ésta y el Ingeniero C., en lo relativo al tipo de servicio prestado por éste y la fecha de pago del mismo. Por consiguiente confirmó la cuota complementaria de impuesto. Con relación al mal cálculo y confusión de los valores que se dieron en el informe de auditoría, después de analizarlo, se advirtió que la cantidad de ¢8,939.00, había sido disminuida del impuesto determinado debido a que ese valor había sido

utilizado en la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal investigado, por lo que se restó la diferencia no utilizada de ¢48,748.04 del impuesto complementario confirmado y se hicieron los ajustes pertinentes en el sentido de acreditar a favor de la contribuyente la suma de ¢57,687.04. Las multas impuestas se revocaron por la ausencia de un procedimiento reglado contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el que se estableció que para imponerlas se omitió toda consideración, comprobación y noticia previa relacionada con tal infracción, violándose con ello el derecho de audiencia o debido proceso. Art. 11 de la Constitución.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO

FALLA:

Fundamentos de Derecho

1. Objeto y límites de la pretensión

La sociedad demandante pretende que se declare la ilegalidad de los actos administrativos siguientes:

Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día veinte de noviembre de dos mil, en cuanto determinó a cargo de la sociedad "M", Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio tributario liquidado al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete, más multas; y,

La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día veintitrés de noviembre de dos mil uno, en el que al modificar la anterior resolución, confirmó la determinación del impuesto y revocó las multas.

Hace recaer la ilegalidad de tales resoluciones en los siguientes aspectos: considera que se ha violado la seguridad jurídica debido a que las autoridades demandadas se niegan a reconocer un contrato de participación de utilidades, el cual presentó como prueba para demostrar la existencia de un pasivo a su cargo por la suma de ¢400,000.00; que según lo dispuesto en los artículos 122 de la Ley de Impuesto sobre la

Renta y 999 del Código de Comercio, dicho documento debe admitirse como prueba y tomar en cuenta el pasivo, de lo contrario afecta los intereses de la contribuyente y se vulneran los derechos protegidos en las disposiciones legales citadas. Complementa su pretensión en que el Tribunal de Apelaciones fundamenta la confirmación en el Art. 48 LISR sin referirse a lo establecido en los artículos antes citados por lo cual se viola el Art. 421 Pr. C. La Dirección General señala que el mencionado contrato no está en discusión, por que corresponde al ejercicio tributario de 1996 y no guarda relación con las objeciones establecidas en el informe de auditoría; de acuerdo con el Art. 122 LISR, puede admitirse cualquier medio de prueba, siempre que no hubiere transcurrido el término de la caducidad. Cuando se trata de invocar prueba documental para demostrar un pasivo, la deuda debe estar respaldada por documentos idóneos y registrados contablemente Art. 94 LISR. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, sostuvo que confirmó la determinación del impuesto debido a que en la fase de audiencia y apertura a pruebas, la demandante modificó declaración del ejercicio fiscalizado e incluyó un pasivo de ¢400,000.00, en concepto de retribución, el cual incorpora como nuevo hecho que no guarda relación con el contenido del informe de auditoría en el cual se fundamenta la tasación del impuesto; que la modificación debió hacerse -Según el Art. 48 LISR- antes de la fiscalización por auto de designación o debió la interesada ofrecer a la oficina fiscal un principio de prueba para demostrar que la participación de utilidades afectada la determinación de la base imponible y por ende los intereses de la contribuyente. En tal sentido hubiese motivado a la Dirección General a verificar y pronunciarse al respecto antes de liquidar el impuesto. Con el objeto de garantizar el derecho de reclamación, ordenó verificar por parte de analistas adscritos en ese órgano contralor, sobre el cumplimiento y efectos del contrato de servicios, y resultó que la peticionaria no comprobó el total cumplimiento de las cláusulas del contrato de participación de utilidades celebrado con el ingeniero C., en lo relativo al tipo de servicios

prestados por este y la fecha de pago del mismo, por lo cual procedió la confirmación de la cuota de impuesto recurrida.

De los hechos acaecidos en sede administrativa.

Con las pruebas aportadas por las partes y el estudio de los expedientes emitidos por las autoridades demandadas se constató:

Por auto de las nueve horas treinta minutos del día dieciocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve, el cual corre agregado a folios 151 del Expediente que la Dirección General, lleva a nombre de la demandante, se designó a la auditora A., para que fiscalizara y verificara si la sociedad "M", cumplió con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete.

Notificado el anterior auto a la interesada, para efectos de realizar el estudio encomendado se requirió con fecha 29 de octubre del citado año, para que proporcionara la información y documentación que se detalla a folios 154. Posteriormente, el 8 de diciembre de 1999 la auditora designada rindió el informe de auditoría, agregado de folios 209 y siguientes del citado expediente.

En dicho informe aparece entre otros puntos, que bajo la cuenta GASTOS DE OPERACIÓN, subcuenta Gastos de Administración, la contribuyente reclamó como deducibles, los pagos de sueldos y salarios por el valor de ¢117,569.05, consistente en el pago de planillas y viáticos que constituyen costo de las obras en proceso de los proyectos: A, B y C, los que a juicio de la auditora debieron diferirse y reclamarse hasta que se devengara o percibieran los ingresos; en la subcuenta Impuestos Fiscales, se dedujo el impuesto complementario, producto de la modificación de las declaraciones de IVA, de los períodos tributarios de abril a junio y de noviembre de 1995, por el valor de ¢123,541.00; y, en la cuenta Gastos Financieros subcuenta Intereses se reclamó un pago por la suma de ¢33,510.65

así como los intereses originados por el pago de impuesto complementario producto de la modificación de las declaraciones de IVA, de los períodos antes citados, por el valor de ¢67,868.00. El total de valores antes relacionados ascienden a ¢342,488.70, y se objetaron con base a los Arts. 28 y 29 LISR.

Mediante auto de las ocho horas cuarenta minutos del día treinta de agosto de dos mil, se concedió audiencia y apertura a pruebas por el término de diez días, para que manifestara por escrito sobre el contenido del informe de auditoría arriba mencionado. Cabe Agregar, que las irregularidades detectadas en la fiscalización se detallan ampliamente en el auto de audiencia y apertura a prueba, el cual junto con el informe se notificó a la contribuyente el día cuatro de septiembre de dos mil.

Mediante escrito presentado el doce del citado mes y año, el cual corre agregado a folios 222, la contribuyente por medio de su representante legal manifestó en síntesis: “hago uso de mi derecho para presentar prueba instrumental, con el objeto de probar que no adeudo al Fisco, en razón que he modificado la declaración con el propósito de hacer prevalecer una obligación o pasivo proveniente de un contrato de servicio, cuya copia anexo, al igual que la copia de la declaración...”; consecuentemente pidió: “Se de por cumplida en tiempo la presentación de la prueba instrumental y sea tomada en cuenta como tal y se agregue al expediente. Sobreseer a la contribuyente conforme a derecho”.

Sobre lo planteado por la contribuyente la Administración Tributaria resolvió, que según modificación de la declaración del ejercicio de 1997, los gastos de Administración se incrementan en ¢400,000.00 resultando en total la suma de ¢1,071,675.00, mientras que en la declaración original, los gastos declarados bajo dicho concepto son por un valor de ¢671,675.00, el cual consta en el Estado de Resultado auditado para el citado ejercicio, cuya copia aparece agregada al expediente y que esos valores se tomaron de los registros contables de la sociedad con base a los cuales se realizó la fiscalización.

En tal sentido la oficina tributaria concluyó, que los valores reflejados en la modificación de la declaración no proporcionan elementos o argumentos que desvirtúen los señalamientos contenidos en el informe de auditoría; que el contrato de participación de utilidades no tiene vinculación con las objeciones realizadas, no está contabilizado en los registros de la sociedad ni se refleja en los Estados Financieros correspondientes al ejercicio de 1997, por lo que con ese documento no se comprueba la realización del gasto alegado. Asimismo, el Tribunal de Apelaciones designó analistas adscritos a ese órgano, para verificar el cumplimiento y los efectos del referido contrato. Estos al examinar los libros auxiliares de la apelante concluyeron: que no se encontró evidencia que demuestre que la contratante pagó a la persona natural por los servicios prestados; no se ha realizado ningún registro de la obligación asumida en el contrato; en las declaraciones de impuesto retenido presentadas durante 1997, no ha efectuado retención del impuesto sobre la renta a la persona natural por servicios prestados el contrato, ni demostró la forma en que la persona natural prestó los servicios pactados; por lo que la contribuyente social no comprobó el total cumplimiento de las cláusulas del contrato de participación de utilidades celebrado con el ingeniero C.

De la Prueba aportada y la normativa aplicable

Según lo señala la parte actora, al referirse a la “seguridad jurídica”, en su demanda, ésta es la certeza del imperio de la ley, en el sentido de que el Estado protegerá los derechos tal y como la ley los declara, principio que impone al Estado el deber insoslayable de respetar y asegurar la inviolabilidad de los derechos constitucionales, asegurando así que todos y cada uno de los gobernados, tengan un goce efectivo de los mismos. Es decir, se obtiene la certeza de que el Estado debe proteger los derechos de los administrados mediante procedimientos regulares y autoridades competentes, establecidos previamente. En el presente caso, la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo pertinente establece en el Art. 115

inciso 4° “En consecuencia, la tasación, cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o varios informes que la misma Dirección General escoja, los que serán transcritos íntegramente para conocimiento del contribuyente, previo a la liquidación de oficio, a efecto de que manifieste dentro del término.... su conformidad o no con el resultado de la auditoría, debiendo aportar la prueba que ampare la razón de su inconformidad, en éste último caso señalando claramente los puntos que aceptare y los que rechazare”. Concluido dicho plazo, la Dirección General someterá a estudio los reclamos y pruebas del contribuyente, y en todo caso, deberá transcribir el informe definitivo que sirva de base de la liquidación”. El referido cuerpo legal garantiza el derecho de audiencia y defensa de los contribuyentes dentro del plazo señalado en el mismo. Tal derecho se concretiza haciendo del conocimiento al involucrado el informe de auditoría para que manifieste su conformidad o sus razones de inconformidad debiendo en este último caso aportar la prueba que ampare la razón de su desacuerdo. Lo anterior implica que la contribuyente debió – en la fase procesal conferida – manifestar su conformidad o invocar su desacuerdo respecto a las objeciones contenidas en el informe de auditoría y en el último caso aportar la prueba pertinente para desvirtuar las deficiencias imputadas en su contra. La peticionaria tuvo la oportunidad de invocar sus alegaciones contra el resultado de la fiscalización, ese era el propósito de la audiencia. Sin embargo, no expresó ningún señalamiento relacionado con las irregularidades detalladas en el informe de auditoría y aprovechó esa oportunidad para introducir un elemento nuevo, como es la “modificación de la declaración del ejercicio fiscalizado” e incluir un pasivo por el valor de ¢400,000.00, todo con el objeto de dejar sin efecto el impuesto que implicaban las objeciones realizadas.- Según lo señalado por el Tribunal de Apelaciones, la modificación de la declaración debió efectuarse dentro de los plazos prescritos en el Art. 48 inciso 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, - aplicable al caso -, es decir dentro del plazo ordinario para

la presentación de la misma o dentro del plazo de un año contado a partir del treinta de abril de 1998, toda vez que la Dirección General no hubiese notificado el inicio de la fiscalización, la cual en su caso se notificó el 21 de octubre de 1999. Lo anterior pone de manifiesto el respeto a la seguridad jurídica por parte de las autoridades demandadas, ya que es claro que el procedimiento mediante el cual se liquidó el impuesto y la confirmación del mismo se aplicó dentro del marco legal y que por el contrario es la contribuyente la que no se ha sometido a los cauces previstos por el ordenamiento jurídico para hacer prevalecer sus derechos. Por otra parte, al establecerse en este proceso que la contribuyente no argumentó objeción alguna ni aportó pruebas que desvanecieran el contenido del informe de auditoría en base al cual se fundamenta la determinación del impuesto en su contra, esta Sala concluye que el impuesto tasado por la Dirección General y que confirmó el Tribunal de Apelaciones es legal.

Sobre la prueba aportada.

Se ha establecido que en la fase de audiencia y apertura a pruebas concedida por la Dirección General, la contribuyente modificó la declaración del ejercicio fiscalizado, en la cual incluyó un pasivo de ¢400,000.00, el cual pretende justificar con base en un Contrato de participación de Utilidades que suscribió con el ingeniero C, el cual corre agregado a folios 6 y siguientes de este proceso. De acuerdo al Art. 1519 del Código de Comercio “Por el contrato de participación un comerciante se obliga a compartir con una o varias personas, que le aporten bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma”. Según cláusulas del contrato suscrito por la sociedad “M”., la persona natural antes citada, ésta última se obligó para con la contratista a prestar servicios por un plazo determinado, pactándose en ¢400,000.00 el precio de dichos servicios. En el área mercantil, este tipo de obligaciones y su extinción pueden comprobarse con el contrato mismo y con los medios prescritos en el Art. 999 del Código de Comercio. El Art. 122 de la LISR, que cita el

apoderado de la contribuyente social, dispone que “en materia probatoria”, se admitirá cualquier tipo de prueba permitido por la ley, excepto la testimonial, la cual procede en casos específicos y dentro del término de la caducidad. De su tenor literal la parte actora considera que si el Contrato de Participación de Utilidades es un medio probatorio según el Art. 999 C. Comercio, con base en dicho instrumento debe reconocerse el pasivo alegado. Sobre tal planteamiento, se aclara que para efectos tributarios el contrato en referencia “por si solo” no constituye un medio de prueba suficiente para demostrar la existencia de una obligación a cargo de un contribuyente. En este ámbito dicho contrato requiere la integración de otros elementos que confirmen que el pasivo alegado constituye una obligación y que por tanto hay que cumplirla. Lógicamente este hecho incide en la situación tributaria del contribuyente y por tanto debe registrarse contablemente con sus respectivos soportes justificativos. Art. 94 inciso 2º LISR. En el desarrollo de esta sentencia se ha establecido que la contribuyente no demostró haber realizado algún abono o pago total de los servicios prestados según dicho contrato; en sus libros auxiliares no se encontraron evidencias que revelen haber pagado a la persona natural por los servicios prestados, ni que se hubiese registrado contablemente la obligación asumida. En las declaraciones de impuesto retenido que la demandante presentó durante el ejercicio tributario de 1997, no efectuó retención del impuesto sobre la renta al ingeniero C., ni ha demostrado la forma en que el citado ingeniero prestó los servicios que se relacionan en el contrato. En conclusión: no se ha demostrado el cumplimiento de las cláusulas contenidas en el contrato de participación de Utilidades que suscribió con la persona natural antes citada. En complemento a lo anterior, consta en el “Balance General Resumido” contenido en la declaración presentada el 30 de abril de 1997, que el total del Activo asciende al valor de ¢22,672.862.00, total del pasivo ¢16,154,388.00 y Capital o Patrimonio de ¢6,518,474.00. éstos valores se encuentran registrados en el Balance General al 31 de diciembre de 1997, el cual

corre agregado a folios 156 del expediente de la Dirección General. Las cifras antes señaladas son las que incorpora en la modificación de la declaración efectuada el 12 de septiembre de 2000, de donde resulta “evidente” que si se incorporó dentro del total del pasivo la suma reclamada es por que definitivamente no existe ya que no aparece contablemente registrada. Lo anteriormente expuesto desvirtúa la violación a los artículos 122 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el Art. 999 Código de Comercio alegada, consecuentemente no existe violación al Art. 48 LIR ni al Art. 421 Pr. C., que cita la parte actora, pues tal como se ha demostrado, el contrato por si mismo no comprueba la existencia del pasivo alegado por la contribuyente. Con relación a que el Tribunal de Apelaciones, reconoció la violación a la garantía de audiencia en la actuación de la Dirección General y que aún así pretende que el fisco perciba el impuesto determinado, este Tribunal hace la siguiente aclaración: el vicio en referencia se reconoció en el procedimiento para imponer las multas y por tal motivo el Tribunal administrativo las revocó. En la determinación del impuesto observó el fiel cumplimiento de todas las exigencias que la ley impone, consecuentemente no podía trasladar el anterior vicio constatado al hecho esencial del impuesto que es lo que se discute en este proceso y que en esta sentencia se ha establecido que su determinación se efectuó dentro del marco de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento.

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día veinte de noviembre de dos mil, en la parte relativa a la determinación del complemento de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las

diez horas quince minutos del día veintitrés de noviembre de dos mil uno, en cuanto modificó la anterior resolución, en la parte concerniente a la determinación del impuesto; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) En el acto de la notificación,

entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

SENTENCIA No. 2

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Licenciado “P”, en carácter de Representante Legal de la sociedad “D”, impugnando de ilegales: a) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las nueve horas del día veintiuno de enero de dos mil, en cuanto determinó sanciones a cargo de la expresada sociedad, por infringir disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante el período tributario correspondiente a marzo de 1999; y, b) la pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día veinte de marzo de dos mil uno, en la cual modificó la anterior resolución.

ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

El representante legal de la parte actora esencialmente manifestó, que en vista del monto determinado de dos mil cincuenta y siete 05/100 colones (¢2,057.05), en concepto de multas, solicitó a la Dirección General de Impuestos Internos la aplicación del principio de materialidad establecido en la Nota RFE. UPEP 0860/98 del tres de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, según el cual, dicha oficina acordó no fiscalizar aquellos casos cuyos montos de impuestos, Multas sean menores de setenta mil colones, cuando se trate de Grandes Contribuyentes. Que la oficina tributaria desestimó la petición planteada por

considerar que a la de la imposición, dicha nota estaba sin efecto, sin demostrar documentalmente tal afirmación. Por lo antes expuesto la parte actora sostiene que se ha violado el principio de seguridad jurídica y el Art. 166 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación con el Art. 49 de su Reglamento, puesto que se han emitido acuerdos internos, como es el marco definido para los Grandes Contribuyentes, en el que no puede imponer sanciones menores de setenta mil colones, y en su caso particular no se aplicó. Por otra parte la demandante sostiene, que la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos se emitió con base a un procedimiento administrativo viciado y un informe deficiente. Que al no expresarse en el informe, si el señor Subdirector de Grandes Contribuyentes lo hace por cuenta personal o por medio de delegación directa del Subdirector General de Impuestos Internos, la resolución de mérito carece de base legal. En otros términos aduce, que el acto sancionatorio se fundamenta en un informe emitido a título personal por el señor Z., Jefe del departamento técnico de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, ya que si fuera por delegación de la Subdirección General lo hubiese hecho saber en el mismo informe. Por lo anteriormente expuesto, en el caso de autos se ha violado el principio de legalidad por ser clara la violación a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en razón que el informe de infracción es nulo de nulidad absoluta por el hecho que no tiene quién ordenó tal actuación y que por ello no puede servir de base para informar multas por diversos conceptos.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que según el Art. 232 de la Constitución no puede dispensarse el pago de deudas a favor del fisco, por lo que la nota UPET 0860/98 – que cita la peticionaria – no tiene valor alguno para dispensarla del pago de las multas como pretende. Conforme a los Arts. 6 y 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos es atribución exclusiva del Director y en su defecto del Subdirector, implementar políticas de aplicación interna sobre métodos para determinar tributos, tal es el caso de la nota UPET 0860/98, en la que se tomaron criterios internos de fiscalización de los contribuyentes y de los que existen diferentes tratamientos, en el sentido de la clasificación de los mismos; sin embargo, no constituyen criterio legal para dispensar el pago de multas. La materialidad que comprende dicha nota, se refiere sólo a impuestos, multas e intereses a recuperar y no casos de aplicación de multas derivadas de un procedimiento apegado a la ley y con respeto a los derechos y garantías constitucionales de la contribuyente. El argumento que se actuó sin delegación de firma por no expresarse así en el informe de fecha veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y nueve y la resolución de mérito, no tiene sustanciación jurídica y veracidad, puesto que puede comprobarse con los acuerdos de delegación de firma y de designación de cargos, tales como: Acuerdo número 12 de fecha veintisiete de junio de mil novecientos noventa y siete, en el que se determinaron facultades del Subdirector de Grandes Contribuyentes, Acuerdo número 2 de las ocho horas del día veinticuatro de enero de mil novecientos noventa y siete, que designa al señor M, como Subdirector de Grandes Contribuyentes y el Acuerdo número 15 del diez de junio de mil novecientos noventa y seis en el que se designó al señor Z., asumir las funciones de Jefe de División Técnica Administrativa. Por tanto, no existe violación al Art. 2 de la Constitución, ni al Art. 166 de la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación con el Art. 49 del Reglamento, por

cuanto la actuación se efectuó con base a la precitada ley y los Acuerdos mencionados, garantizándose la seguridad jurídica al limitar la actuación a los procedimientos previstos en la ley y por la autoridad competente.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que lo resuelto y sustentado por la Dirección General de Impuestos Internos, con base a la verificación de los registros de los contribuyentes, específicamente de la contribuyente demandante y con base al Art. 161 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios con relación al artículo 144 de la misma, que de forma inequívoca propone una legítima constatación y que en ejercicio de las potestades con que cuenta la Oficina Tributaria, advertida la irregularidad aplicarla de manera objetiva, se muestra viable y de paso planteó un detracer de los argumentos esgrimidos por la recurrente orientados a vindicar infracción a la Ley tributaria, como el del procedimiento administrativo interno de la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria, que del previo examen efectuado, se desprende que la orientación de criterios establecidos en la nota EFE UPEP 0860/98, están enfocados como una política de aplicación interna de la Dirección General de Impuestos Internos para reconocer el interés fiscal que pueda revelar un proceso de fiscalización de los casos programados mediante el Sistema de Control de Gestión de Fiscalización, para la utilización o no del acto de designación; tal nota tuvo su vigencia hasta diciembre de 1998, y no sobre casos de aplicación de multas por extemporaneidad como el que se plantea; y, para garantizar el debido proceso, la Dirección General de Impuestos Internos ha definido criterios de materialidad diferentes a los establecidos en la referida nota, los cuales a la fecha de la resolución de este órgano e impugnada ante la Sala, se encuentran en aplicación. De ahí que en todo caso, si bien este criterio forma parte de la normativa básica por aplicarse no sea sujeto de aplicación para la imposición de sanciones aisladas. Lo anterior

conlleva a considerar inexistencia de violación tanto al principio de materialidad como el de legalidad invocados, que unido a las razones, probanzas y motivación suficientes marginó inclusive la posibilidad de considerarse el Informe base de la resolución como una consecuencia de lo consignado en la Carta Sugerencia del día dieciséis de junio de mil novecientos noventa y nueve, por la vía de credencial, relativa a la no presentación de declaraciones de impuesto respectivo durante el período de marzo de mil novecientos noventa y nueve, en el preciso momento que se estaba controlando sobre el cumplimiento de obligaciones formales, y sobre el cual de no ser porque la sociedad recurrente presentó tal declaración en forma voluntaria sin que mediara actuación de la oficina fiscal que le valiera la atenuación de sanciones en un 75%, posibilitaría la situación en tal sentido, pero la forma en que se configuró la ilegalidad tributaria descarta un pronunciamiento más a fondo, por lo que advertida la irregularidad y puesta en acción la facultad de verificación de Registros Internos, reflejó una auténtica pesquisa consecuencia de la actividad de verificación de sus registros internos como medio válido para determinar la ocurrencia de infracciones y sus correlativas sanciones con aplicación de las prerrogativas constitucionales de las cuales constó haber hecho uso la parte alzada. Adicionalmente y para dejar bien claro la determinación y procedencia de las mismas, se analizaron por separado así: incumplimiento por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal respecto del período tributario de marzo de mil novecientos noventa y nueve, Art. 125 No. 1 de la Ley de IVA. De acuerdo con los artículos 93 incisos 1º y 2º y 94 inciso 1º, el período tributario es un mes calendario. Constituye incumplimiento no cumplir con la obligación de presentar la declaración dentro del plazo correspondiente. Del análisis al expediente respectivo, se estableció que la contribuyente presentó la declaración del ejercicio mencionado en forma extemporánea, es decir, el día treinta de julio de mil novecientos noventa y nueve, en vista que la última fecha para su presentación era el día

diecinueve de abril de mil novecientos noventa y nueve, por lo que transcurrido el plazo legal establecido a esa fecha, se hace acreedora de la sanción prevista en el Art. 125 numeral 1 de la ley citada. La sanción por omitir en forma absoluta el pago del impuesto dentro del plazo legal. Art. 126 Numeral 1 de la precitada ley. La aplicación de esta sanción se orienta a la infracción en el pago del impuesto, sea por omitirse o pagarse de menos, una vez transcurrido el plazo y sobre este aspecto, la ley sólo expresa dos momentos para el pago: el primero atingente según la liquidación voluntaria y el segundo con la liquidación oficiosa, una vez firme (Art. 94 y 95) y en lo que atañe a la base de imposición, esta solo es posible aplicar, si se entiende que existe obligación de pago y ésta sea líquida y exigible. Bajo esas condiciones se resolvió el recurso, por entender que el momento del pago del impuesto era dentro de los diez días hábiles del mes siguiente, como ordena el artículo 94 y por ello al presentarse la declaración original de parte de la contribuyente en forma extemporánea y resultando impuesto a pagar de las mismas, él cual si bien se canceló y sobre el mismo se calcularon los intereses respectivos, se advirtió que por tales hechos se confirmó la omisión del pago del impuesto causado en su oportunidad, el cual no se pagó dentro del plazo legal, lo que implica que la sanción es procedente.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

Los actos objeto de la pretensión motivadora de este proceso son:

Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintiuno de enero de dos mil, en cuanto determinó sanciones a cargo de la sociedad "D"., por infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante el ejercicio tributario de marzo de mil novecientos noventa y nueve.

La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las

diez horas treinta minutos del día veinte de marzo de dos mil uno, que confirmó la anterior resolución.

En vista que el ejercicio tributario relacionado con el IVA por el cual se sanciona a la parte actora es el correspondiente al mes de marzo de mil novecientos noventa y nueve. Sin embargo el Tribunal de apelaciones de los Impuestos Internos en su informe justificativo alude a los períodos de agosto y septiembre de mil novecientos noventa y siete, señalando que del análisis al expediente respectivo, estableció que la contribuyente presentó las declaraciones de tales ejercicios en forma extemporáneas, es decir, los días veinte de enero y veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y nueve, cuyas últimas fechas para presentación fueron los días doce de septiembre y catorce de octubre ambos de mil novecientos noventa y siete, por lo que transcurrido el plazo legal se incurrió en la sanción. No obstante lo anterior, se aclara que anexas al escrito de demanda se presentó la fotocopia de la resolución del referido Tribunal de Apelaciones, y que además, se ha tenido a la vista el Incidente de Apelaciones respectivo en el que corre agregada dicha resolución, de la cual se aprecia que al conocer el acto de la Dirección General de Impuestos Internos, dicho órgano se pronunció sobre el precitado ejercicio tributario de marzo de mil novecientos noventa y nueve, y no sobre los ejercicios antes mencionados. Hecha la anterior aclaración, se pasa a resolver el fondo del asunto. La Parte actora fundamenta su pretensión en los siguientes puntos:

Violación al Art. 166 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con el Art. 49 de su Reglamento, al no aplicar el “principio de materialidad” creado por la Dirección General de Impuestos Internos, mediante la nota RFE. UPEP 0860/98 de fecha tres de septiembre de mil novecientos noventa y ocho.

Violación al principio de legalidad, en razón que el informe que sirvió de base para imponer las sanciones cuestionadas, fue emitido a título personal por el licenciado Z., Jefe del

Departamento Técnico de la Subdirección General de Grandes Contribuyentes, y no por delegación de la Subdirección General de Impuestos Internos.

Del principio de materialidad alegado

Señala la parte actora, que mediante la Nota REF. UPEP 0860/98, la Dirección General de Impuestos Internos, determinó criterios, como el de no fiscalizar y por tanto dejar sin efecto aquellos casos en que el impuesto, multas e intereses a recuperar sean menores de setenta mil colones (¢70,000.00) para los grandes contribuyentes. En su caso, por no alcanzar el límite determinado por esa oficina, debió aplicarse dicho criterio y consecuentemente dejar sin efecto la multa impuesta. La nota Ref. UPEP 0860/98, de fecha tres de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, que cita la contribuyente demandante, se encuentra agregada de folios 19 al 22 de este proceso, y como señalan las autoridades demandadas, contiene criterios de aplicación interna para la Dirección General de Impuestos Internos; se trata de políticas administrativas en las que por medio de selección de determinados sectores o tipos de contribuyentes, se puede reconocer el interés fiscal que pudiera revelar un procedimiento de fiscalización, dado que sería imposible la verificación absoluta del cumplimiento tributario de cada uno de los contribuyentes. En otros términos, dicha nota constituye una circular de uso interno de la Administración Tributaria, la que por su naturaleza contiene criterios puramente administrativos, utilizados para la verificación del cumplimiento de la ley. Por tanto no puede en ningún momento oponerse a lo que dispone la ley, ni ser invocada por los particulares para hacer valer sus derechos, pues como ya se mencionó, es de uso exclusivo de la Dirección General de Impuestos Internos. Lo importante en todo caso es, que la ley de la materia no contempla “el principio de materialidad” - alegado por la parte actora- como fundamento para dejar sin efecto multas impuestas. Por tanto, no existe la ilegalidad planteada por la no aplicación de tal principio.

Del informe de infracciones.

La parte actora sostiene que el informe que sirvió de base para imponer las multas, es ilegal y deficiente por haber sido emitido a título personal por el licenciado Z., Jefe del departamento Técnico de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, sin que hubiese sido delegado por el Subdirector General para tal efecto, y que por tanto existe violación al principio de legalidad. Resulta oportuno mencionar sobre dicho punto, que a folios 78 y siguientes del presente juicio, se encuentra el Acuerdo No. 15 de fecha diez de junio de mil novecientos noventa y seis, por medio del cual la Dirección General de Impuestos Internos, designó al Licenciado Z., para que asumiera las funciones de Jefe de la División Técnica Administrativa, de donde resulta, que las funciones realizadas por éste son en calidad del cargo que se le otorga.

Aplicación de Sanciones.

El Art. 161 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en lo pertinente establece: “Las sanciones que por infracciones a esta ley y a sus normas reglamentarias debe imponer la Dirección General, se decretarán previo cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición...”, que se describe así: “Constatada una infracción, se ordenará de inmediato la iniciación del procedimiento, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de la infracción que se le atribuye. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de ocho días, que se contarán desde el siguiente día al vencimiento del plazo concedido para la audiencia”. Según el informe de fecha veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, suscrito por el licenciado Z., en la calidad antes dicha se hizo saber al Subdirector General de Impuestos Internos, que mediante la verificación de los registros que la Dirección General lleva a nombre de la sociedad “D”, ésta incurrió en las siguientes

infracciones: 1) No presentación de la Declaración correspondiente dentro del plazo legal. Art. 94 inciso 1° L.I.T.B.M.P.S., y 2) Omisión absoluta del pago del Impuesto dentro del plazo legal. Art. 94 Inc. 1° de la precitada ley. Mediante el referido informe se constataron los incumplimientos incurridos por la demandante, y fue suscrito por el licenciado Z., no en carácter personal como afirma la agravada sino en calidad de Jefe del Departamento Técnico de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, por estar debidamente facultado para ello. Por tanto, dicho informe además de ser ampliamente ilustrativo, no adolece de ilegalidad alguna. Aparece a folios 3 del respectivo expediente administrativo de la Dirección General, que el informe contentivo de las infracciones incurridas por la contribuyente demandante, se dio a conocer mediante auto que concedía audiencia y plazo para aportar las pruebas pertinentes. La interesada sin objeción alguna, reconoció los hechos imputados y solicitó se aplicaran las atenuantes prescritas en el Art. 138 de la Ley aplicable. Con tales antecedentes, la oficina procedió a emitir la resolución, mediante la cual se establecieron las multas respectivas con las atenuantes contenidas en la mencionada disposición. La anterior resolución se enmarca dentro de los supuestos establecidos en el Art. 161 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual regula el procedimiento respectivo para imponer las sanciones correspondientes, y dentro de sus formalidades no exige que el emisor del informe de infracciones debe ser nombrado para tal efecto por la Subdirección General de Impuestos Internos. Por tanto queda establecido en el presente proceso que el “Criterio de materialidad” invocado por la parte actora es de aplicación interna de la Administración – Tributaria y no constituye fundamento legal para dejar sin las multas impuestas, y que el informe que contiene el detalle de las infracciones incurridas fue emitido por funcionario competente, resulta que los actos impugnados son legales.

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto

y artículos 421 y 427 Pr. C, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintiuno de enero de dos mil, por medio de la cual impuso multas a cargo de la sociedad “D”, por infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de

Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día veinte de marzo de dos mil uno, en cuanto confirmó la anterior resolución; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

SENTENCIA No. 3

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Licenciado “O”, en carácter de apoderado General Judicial del señor “M”, se impugnan de ilegales: a) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las nueve horas del día quince de mayo de dos mil, que determina a cargo del mandante multas por infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones pertinentes; y, 2) la sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día veintisiete de febrero de dos mil uno, en cuanto confirma la multa impuesta por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, para los períodos tributarios de abril, mayo, junio, julio y agosto de mil novecientos noventa y seis y la multa por pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal para el período tributario de mayo de mil novecientos noventa y siete.

ANTECEDENTES DE HECHO. ALEGATOS DE LAS PARTES.

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

El Apoderado de la parte actora en lo pertinente manifestó: Que con las actuaciones de la

Dirección General y del Tribunal de Apelaciones”, relacionadas se han violado los derechos contenidos en el artículo 2 inciso 1º de la Constitución de la República, el Derecho de Audiencia conforme a los artículos 11 y 14 de la Carta Magna y el derecho a que se le aplique la ley como corresponde, conforme al artículo 118 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Art. 75 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con el Art. 175 del Código Tributario”. Luego de establecer que la cuantía estimada de la acción, el apoderado de la parte actora manifestó que la resolución de la Dirección General es confirmada por el Tribunal de Apelaciones al tratar de presumir que los tres años corren a partir de vencidos los diez días hábiles de su presentación Art. 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; argumentando que la referida ley, está en concordancia con la Ley de Impuesto sobre la Renta y actualmente se ha unificado dicho criterio al entrar en vigencia el Código Tributario, lo que significa que el criterio a aplicar ya existe y es uniforme para todos los casos y no deben hacerse aplicaciones arbitrarias y aisladas, ya que desde el nacimiento de las leyes tributarias se venía aplicando la caducidad para todos los casos y a todos se les trataba igual; transcribiendo los Arts. 73 del Reglamento de la Ley de Impuesto

sobre la Renta, el Art. 118 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el Art. 175 del Código Tributario. Que sostiene la violación al Art. 2 de la Constitución, porque el procedimiento de fiscalización que se aplicó, no se efectuó en forma normal y como ordena la ley, ya que se han tratado de subsanar ilegalidades que van en contra de la Constitución, Códigos; Leyes y Reglamentos vigentes; que en el presente caso existe violación al derecho de audiencia, el cual consiste en presentar las pruebas de descargo antes de resolver lo que realmente corresponde, para ese efecto y en razón de que muchos litigios se han revocado, actualmente se ha creado la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba en la Dirección General de Impuestos Internos, dónde se le da al contribuyente la oportunidad de presentar las pruebas por el término de ocho días más tres de la audiencia, actualmente se dan diez días, derecho que está conferido en la Constitución de la República y que fue denegado a la apelante, de lo contrario se hubiera expresado la ilegalidad que se estaba cometiendo al querer informar multas después de haber transcurrido el término legal, ya que la ley no faculta a la Dirección General para fiscalizar con actos ilegales a los contribuyentes cuando la ley ordena lo contrario y mucho menos que los empleados emitan un resultado pericial después de haber transcurrido el período legal cuando la ley lo prohíbe, todo lo cual da lugar a que la resolución y el informe que dio origen a todo lo actuado por la Dirección General ha sido emitido en forma ilegal y no puede ser base como para confirmar en parte los valores determinados en concepto de multas en los períodos fiscalizados como lo ha hecho el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Respecto del informe de infracción deficiente de la Dirección General, se argumenta que hay violaciones claras a la ley de IVA, porque el acta de notificación del auto de designación es nulo de nulidad absoluta por el hecho de que se efectuó transcurridos los tres años que la ley establece, y no se dio cumplimiento al tenor del artículo 118 de la misma, por lo que la base tomada para emitir la

resolución es nula de nulidad absoluta”. Respecto a la sentencia del Tribunal de Apelaciones, expuso que ésta carece de legitimidad jurídica, al pretender justificar una actuación que está contra la Ley y el sistema legal salvadoreño, al pretender confirmar una resolución que ha sido emitida la margen de la ley; por lo que si la ley no contiene normas o procedimientos aplicables, deben aplicarse los artículos 1095, 1117, 1125 y 1248 del Código de Procedimientos Civiles.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que el Art. 118 de la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es claro en establecer que la facultad para la aplicación de sanciones por infracciones caduca en el plazo de tres años contados desde que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en el caso que no se hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido. En el presente caso es aplicable la parte final del Art. Trascrito, dada la situación que el demandante presentó las declaraciones de los meses de abril a diciembre de 1996, y las de enero a septiembre de 1997 extemporáneamente, lo que se puede constatar de folios 20 al 37 del presente expediente, en consecuencia la facultad de esta Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones caduca en cinco años teniendo plazo hasta el año de 2001, para los períodos de 1996 y hasta 2002 para los períodos de 1997; por lo que lo alegado por el impetrante no desvirtúa lo actuado por esta oficina. Es importante señalar que en ningún momento el demandante ha justificado su actuación invocando argumentos que lo puedan excluir de responsabilidad al incurrir en la infracción cometida, ni mucho menos ha aportado pruebas conducentes a tal situación, y retomando al profesor Héctor B. Villegas en su obra Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario en la cual expone: “En lo referente al aspecto probatorio, es indudable que ninguna obligación de este tipo recae sobre el fisco acreedor, para quien el simple retardo implica presuntivamente

mora culpable. En consecuencia la prueba de la falta de culpa le corresponde al deudor, pues si cree estar liberado de toda responsabilidad por caso fortuito o fuerza mayor, es él quien debe probarlo". En lo que respecta a la violación de su Derecho de Audiencia, esta Dirección General por medio de auto de las catorce horas treinta minutos del día veintitrés de marzo de 2000, el cual fue notificado a las nueve horas con cuarenta minutos del día veintisiete del mismo mes y año, agregado a folios 183 y 184 del presente expediente; se le dio audiencia por el plazo de tres días y se abrió a pruebas por el plazo de ocho días, audiencia de la cual no ejerció su derecho en el término concedido, no obstante haberse considerado en dicha etapa el escrito presentado y las alegaciones efectuadas en el mismo, las cuales según informe de fecha 13 de abril de 2000, los escuetos argumentos no desvanecen los incumplimientos atribuidos.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Respecto a la caducidad alegada, de acuerdo con el Art. 118 de la ley de la materia, se establece que para aplicar sanciones por infracciones, éstas caducan en el plazo de tres años, desde que se cometió la infracción o en cinco años en el caso en que no se hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido. Que al verificar las fechas de presentación de las declaraciones, el contribuyente las presentó fuera del plazo legal, y al computar el término de la caducidad, ésta en tiempo, es decir dentro de los cinco años, por lo que la caducidad alegada no desvirtuó la actuación de la Dirección General.

De las multas por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal, períodos tributarios de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis; de enero a abril, de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete. Art. 125 numeral 1) Que de acuerdo a lo prescrito en el Art. 125 numeral 1) de la Ley en comento, se estableció que constituyó incumplimiento con relación a la obligación de presentar la declaración, el no hacerlo dentro del

plazo correspondiente. Del examen realizado a las declaraciones agregadas a folios 20 al 37 del expediente remitido por la Dirección General de Impuestos Internos, que lleva a nombre de la recurrente, se advirtió que efectivamente las declaraciones correspondientes a los períodos tributarios de abril a diciembre de 1996, y de enero a septiembre de 1997, fueron presentadas en forma extemporánea, sin embargo se observó que la base que tomó la Dirección General para la imposición de las sanciones, fueron las declaraciones que el contribuyente modificó, dejando por fuera las declaraciones originales presentadas, siendo este valor el cual la Oficina Tasadora tomó como base para efectos sancionatorios, siendo lo correcto el valor del impuesto pagado en la declaración original presentada extemporáneamente; de lo que se pudo advertir que la sanción atribuida en el concepto antes apuntado, aplicó o debió atribuirse a la declaración original, y no a la modificatoria, de lo expuesto se hizo necesario precisar que el procedimiento sancionatorio aplicado en este caso, no se apegó a los requisitos de Ley, por lo que se resolvió lo pertinente. Multa por presentar declaraciones falsas en cada uno de los períodos tributarios comprendidos de los meses de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis; de enero a abril, de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete. Art. 125 numeral 2). Sobre el incumplimiento por presentación de declaraciones falsas por los períodos mensuales de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y de enero a abril de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete, sancionado en base al Art. 125 No. 2, se advirtió por este Tribunal la necesidad de que por parte de la Dirección General, se determinó primero, el incumplimiento en que había incurrido el contribuyente, y considerar la falsedad de la declaración presentada, y especificar cual era la atribuida a cada período tributario fiscalizado, lo cual en el presente caso no se realizó por parte de la Dirección General, además de la expresión clara y concreta de cual fue el hecho que dio lugar a la calificación de las declaraciones presentadas como falsas, puesto que junto con la obligación de presentar la

declaración y el plazo para hacerse dicha presentación, se entendió también que el objeto y contenido de las declaraciones aunque no se señaló expresamente debe ser verdadero y completo, lo que implícitamente debió considerarse así, pudiendo establecerse como ya se ha planteado en este apartado, como infracción en cuanto al contenido de la declaración falsa, los hechos contenidos en la misma no se correspondieron con la realidad, es decir que para que se configure tal infracción debió demostrarse por parte del ente fiscalizador que las declaraciones en su contenido no fueron exactas ni verdaderas, porque los presuntos hechos consignados en la declaración son inexistentes, siendo por todo lo anterior improcedente la sanción que se pretendió imponer en los términos en que se ha hecho por parte de la Dirección General.

Multa por omisión absoluta del pago del Impuesto dentro del plazo legal, de los períodos comprendidos de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y de enero a abril de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete. Art. 126 numeral 1). Sobre la presente infracción en estudio se advirtió que la aplicación de la sanción prevista en el artículo 126 de la Ley de la materia, cuando se analiza detenidamente, se refiere a la infracción en el pago del impuesto sea por omitirse o por pagarse en menos, una vez transcurrido el plazo legal y sobre este aspecto es importante señalar que la ley sólo expresa dos momentos para el pago del impuesto: 1º) Según liquidación voluntaria y 2º) De acuerdo a la liquidación de oficio, una vez firme (Art. 94 y 95) y en lo que respecta a la base de imposición, debe advertirse que ésta sólo es posible aplicarse si entendemos que medie obligación de pago y ésta sea líquida y exigible. Bajo tales condiciones, en el presente caso, se ha configurado la infracción entendiendo desde luego que el momento del pago del impuesto era dentro de los diez días hábiles del mes siguiente, tal como lo dispone el artículo 94 de la Ley de la Materia, en consecuencia, se aprecia en este caso que al

presentar las declaraciones originales en forma extemporánea para los períodos de abril, mayo, junio, julio, agosto de mil novecientos noventa y seis, de estas no resulta impuesto a pagar, y al realizarse las modificaciones resulta impuesto a pagar en los períodos en comento, por lo que dicha sanción aplica solamente para dichos períodos, configurándose la omisión absoluta del pago del impuesto que en su oportunidad se produjo, por lo que procedió ante dichos incumplimientos la sanción impuesta. Respecto a los períodos tributarios comprendidos de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y seis, y de enero a abril, y de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete, se observó que el contribuyente al presentar sus declaraciones, originales y modificadas, en ambas reflejó impuesto a pagar, por lo que la base de imposición aplicada en estas circunstancias por la Dirección General de Impuestos Internos, no se aplica o configura a la sanción impuesta, razones estas por las que no procedió la sanción impuesta a dichos períodos. Multa por pagar una suma inferior al impuesto que le corresponde dentro del plazo legal establecido, durante el período tributario de mayo de mil novecientos noventa y siete. Artículo 126 numeral 2). Sobre la imposición de esta sanción, la aplicación de la misma se confirmó con atención al hecho de que al comparar la declaración original con la declaración modificatoria presentada, se apreció que el impuesto pagado en la declaración original es menor al que realmente correspondía, resultando un impuesto complementario el cual fue cancelado en la declaración modificada. En tales condiciones luego del análisis efectuado, se procedió a resolver lo conducente, modificando la resolución apelada confirmado la multa impuesta por omisión absoluta del pago del impuesto y la multa por pagar una suma inferior al impuesto que correspondía dentro del plazo legal; y, revoca las multas impuestas por no presentar la declaración dentro del plazo legal y presentar declaraciones falsas, y omisión absoluta del pago del impuesto.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

Los actos objeto de la pretensión motivadora de este proceso son:

La parte apelante alega violación a su derecho de audiencia para presentar las pruebas de descargo antes de resolver lo que realmente corresponde, ya que de lo contrario hubiera expresado la ilegalidad que estaba cometiendo al querer informar multas después de haber transcurrido el término legal, pues la ley no faculta a la Dirección General para que pueda fiscalizar con actos ilegales a los contribuyentes y mucho menos que los empleados emitan un resultado pericial después de haber transcurrido el período cuando la ley lo prohíbe, lo que da lugar a que la resolución y el informe que dio origen a todo lo actuado ha sido emitido en forma ilegal.

Del examen del expediente administrativo remitido por la autoridad demandada, a folios 12 consta el auto de mediante el cual se designa al señor M., miembro del cuerpo de auditores de la Dirección General, a folios trece corre agregada acta de notificación del citado auto de designación de auditor, a folios cincuenta y tres se encuentra el nuevo informe de infracción y a folios ochenta y dos corre agregado el auto de audiencia y apertura a pruebas de fecha veintitrés de marzo de dos mil, audiencia que fue evacuada mediante escrito de fecha veintinueve de marzo de dos mil, el cual en lo pertinente dice: Que el día catorce de marzo de ese mismo año, se presentó a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, escrito en el que se hace constar la buena voluntad del apelante, de cancelar la referida deuda tributaria, y a la vez se anexaron fotocopias de declaraciones de IVA de los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio, septiembre, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y seis; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, todas de mil novecientos noventa y siete, pidiendo al mismo tiempo la aplicación de las atenuantes del Art. 138 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Que el

Art. 118 de la citada ley, disposición aplicable al caso en comento, disponía que la facultad de la Dirección General, para la aplicación de sanciones caduca en el plazo de tres años, contados desde que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en el caso que no se hubiese presentado liquidación del impuesto en el plazo debido. Constan asimismo en el presente juicio, fotocopias debidamente certificadas de las declaraciones juradas del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con las cuales se prueba que efectivamente el actor presentó sus declaraciones del impuesto en referencia fuera del plazo establecido por la ley, es decir, después de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente: en virtud de lo cual, como de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 118 de la ley de la materia, en el caso en que no se hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido, la facultad de la Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones, caduca en el plazo de cinco años, el plazo de la caducidad debe entenderse ampliado, concediendo la misma ley dicho plazo con el objeto de permitir a la administración tributaria un mayor margen para la verificación de la correcta aplicación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que hubieren omitido la presentación de su declaración jurada en tiempo. No debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la competencia de la administración para el ejercicio de las facultades sancionatorias concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica, la ley dispone de un límite, fuera del cual la administración no puede ejercerlas, pero por otro lado, el plazo de la misma debe ampliarse en el caso de que los contribuyentes no hubieren cumplido con sus respectivas obligaciones formales, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

La parte actora para fundamentar su alegato invoca el Art. 73 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art. 175 del Código

Tributario; respecto del primero se observa que además de constituir una norma de carácter reglamentario, la cual no puede modificar el contenido de una norma de carácter secundario, tal disposición es aplicable al Impuesto sobre la Renta, un impuesto de naturaleza diferente al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual, entre otras características, tiene períodos tributarios anuales, por su lado el impuesto de IVA, tiene períodos tributarios mensuales. En lo pertinente al Art. 175 del Código Tributario, contrariamente a lo alegado por el apoderado de la parte actora, el mismo señala que las facultades de fiscalización, inspección y control caducan en tres años por la finalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como para la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación. El inciso tercero del mismo Art. Dispone que el cómputo de los plazos de caducidad señalados en los literales a) y b) del mismo, comenzarán a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria. La parte actora sostiene asimismo, que en la resolución pronunciada por la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones ambos de los Impuestos Internos, se ha violentado el Art. 2 de la Constitución de la República, porque el procedimiento de fiscalización que se aplicó no se efectuó en forma normal y ordenada y como ordena la ley, ya que han tratado de subsanar ilegalidades que van en contra de la Constitución, Códigos, Leyes y Reglamentos Vigentes y que por otra parte se vuelve a violar la carta magna en sus Arts. 11 y 14, al negarse el derecho de audiencia, el cual consiste en presentar las pruebas de descargo antes de resolver lo que realmente corresponde. Sin embargo, al revisar el expediente administrativo, consta a folios ciento cuarenta y nueve el auto emitido a las diez horas del día catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve, por medio del cual se revoca el auto emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la mencionada Dirección General a

las ocho horas y treinta minutos del día veinticuatro de mayo de mil novecientos noventa y nueve, mediante el cual se ordenó la emisión de un nuevo informe de infracción, en base a la facultad concedida por el Art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el sentido que a juicio de la Dirección General, los informes emitidos por los auditores al concluir su comisión, podrán ser ampliados por los mismos auditores o por otros diferentes, pudiendo ordenar otros nuevos, cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa tasación o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. De igual manera, el mismo Art. ordena que en todo caso, el informe o informes serán transcritos para conocimiento del contribuyente, previo a la liquidación de oficio. Tal y como se ha observado antes, al constatar los actos administrativos ejecutados por la Dirección General tantas veces mencionada, se ha constatado que los mismos se han verificado según lo dispuesto por el ordenamiento jurídico vigente a la época en que se ejecutó el ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración: rendido el nuevo informe de infracción, de fecha trece de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, se concedió audiencia a la parte actora por el término de ocho días, término durante el cual la apoderada de la parte actora, no alegó ilegalidad alguna, ya que se limitó a manifestar la buena voluntad de su poderdante de cancelar la deuda y solicitó la aplicación de las atenuantes establecidas en el Art. 138 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a lo cual accedió en lo pertinente. Que a juicio de la Sala no se perfila violación a los artículos 2, 11 y 14 de la Constitución, por lo que la actuación de la expresada oficina a este respecto se encuentra ajustada a derecho. Y debido a que respecto a la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, la parte actora únicamente alega en su demanda que la misma carece de legitimidad jurídica al confirmar una resolución emitida después de

haber transcurrido el plazo de la caducidad, habiéndose concluido en la presente sentencia que la facultad de administración para imponer sanciones no había caducado, es procedente declarar su legalidad, concordando esta Sala con las consideraciones expuestas por el Tribunal de Apelaciones en su resolución, ya que: 1) Respecto de la multa por no presentar la declaración dentro del plazo legal, correspondiente a los períodos tributarios de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis y de enero a septiembre de mil novecientos noventa y siete, si bien tal circunstancia ha quedado plenamente demostrada, el cálculo de la misma debió efectuarse sobre las declaraciones juradas originalmente presentadas y no sobre sus modificaciones; 2) Respecto a la multa por presentar declaraciones falsas en los períodos tributarios de que se trata, la administración debió verificar y demostrar que efectivamente existiese falsedad en las declaraciones juradas respectivas, en el sentido de hacer obvias las diferencias entre lo declarado por el contribuyente y su situación real, circunstancias que deben ser precisamente definidas y demostradas en el procedimiento y resolución respectivos, en los cuales se limitó a imponer la sanción; 3) Respecto a la multa por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, durante los períodos tributarios de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y seis, y de enero a abril y de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete, se ha constatado en las declaraciones originales como en sus modificatorias, el demandante reflejaba impuesto a pagar, con lo cual se advierte claramente que no existe en los períodos en comento una omisión absoluta del pago del impuesto tal y como lo requiere la ley. Por tales razones, esta Sala está de acuerdo con la revocatoria parcial efectuada respecto de las sanciones de que se trata. Y ya que las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos antes referidos, están sustentadas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles

y a la Prestación de Servicios, así debe declararse.

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día quince de mayo de dos mil, en cuanto impone a cargo del señor M., multas por a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios; b) Que es ilegal la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos mencionada, en cuanto impone al señor M., multas por no presentar declaración dentro del plazo legal y presentar declaraciones falsas correspondientes a los períodos mensuales tributarios comprendidos de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis y de enero a septiembre de mil novecientos noventa y siete y por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, para los períodos mensuales tributarios de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y seis y de enero a abril y de junio a septiembre de mil novecientos noventa y siete; c) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas diez minutos del día veintisiete de febrero de dos mil uno, por medio de la cual se modifica la resolución mencionada en el número anterior en cuanto confirma la multa impuesta por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, para los períodos tributarios de abril, mayo, junio, julio y agosto de mil novecientos noventa y seis y la multa por pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal, para el período tributario de mayo de mil novecientos noventa y siete y se revocan las multas impuestas por no presentar declaración dentro del plazo legal y presentar declaraciones falsas correspondientes a los períodos tributarios mensuales comprendidos de abril a diciembre de mil novecientos noventa y seis y de enero a septiembre de mil novecientos noventa y siete y por la omisión absoluta del pago del impuesto

dentro del plazo legal, para los períodos tributarios mensuales de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y seis y de enero a abril; y de junio a septiembre de mil

novecientos noventa y siete; d) Remítanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIAS CONFIRMATORIAS

SENTENCIAS No. 1

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día diez de febrero de dos mil tres, que determina a cargo de la contribuyente social “D,” Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil; asimismo se sanciona en concepto de Multas por infracciones cometidas a la referida Ley de la Materia, con relación a lo siguiente: a) Por asentar datos falsos en el Libro de Ventas a Contribuyentes, respecto de los periodos tributarios comprendidos de junio a septiembre de dos mil, de conformidad al artículo 121 numeral 2) de la Ley de la materia, b) por omitir registrar contablemente las operaciones, respecto del período tributario de diciembre de dos mil, de conformidad al artículo 121 numeral 2) de la Ley de la materia, y c) por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la ley, de conformidad al artículo 122 numeral 2) de la Ley de la materia.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que la sociedad impetrante por medio de su Representante Legal, manifiesta su inconformidad con la resolución emitida por la

Dirección General de Impuestos Internos por las siguientes razones de hecho y derecho. 1) Según informe del auditor fecha diez de enero de dos mil tres, verifica la ilegalidad en el acto de la notificación, al no cumplirse con los requisitos de Ley, en el sentido de no haberse entregado el informe de auditoría en el momento procesal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 84 de la Ley del IVA ya derogado pero vigente para el presente caso, se establece el cómputo de los plazos de caducidad de los meses de enero, febrero de dos mil, para presentar la liquidación tributaria, del cual la Dirección General, deberá emitir y notificar las resoluciones de mérito, que para el presente caso no se ha cumplido con dichas reglas, pretendiendo determinar impuesto sobre períodos legalmente caducados, y consecuentemente, al pretender cobrar el referido impuesto correspondiente, en razón de no estar debidamente notificado. 2) En el mismo informe de auditoría la Dirección General OBJETÓ: Créditos Fiscales, por haberse reclamado indebidamente en los meses de marzo, mayo, julio y diciembre, que no está de acuerdo con dicha objeción, ya que el auditor no efectuó una investigación ni análisis a los mismos, ya que su representada al momento de comercializar con sus proveedores elaboró los Comprobantes de Crédito Fiscal, siendo pagados a los dos o tres meses después, y las ventas aplicadas en meses diferentes las que también fueron objetadas; respecto a las exportaciones que fueron también

OBJETADAS, solamente por que se presentó el comprobante de la DECLARACIÓN DE MERCADERÍA, la que fue extendida y sellada por la Dirección General de la Renta de Aduanas, y completamente sellada por la Institución Bancaria donde fue cancelada, la cual presentará posteriormente en el período de pruebas. 3) Al momento que efectuaron la fiscalización, a su representante fue objeto de acoso fiscal durante un año, ya que se presentaron auditores de diferentes departamentos, dejando un desorden y extraviándose varios documentos de respaldo. 4) Del numeral anterior, observa la mandante que violentaron su derecho de defensa, concluyendo de ello que dolosamente se iniciaron las actuaciones concretas de la fiscalización y un acoso fiscal, ya sea en disminuir créditos fiscales o aumentar débitos fiscales, considera de incorrecto los saldos determinados, según informe de auditoría, ya que todos son del período del dos mil. Pues el auditor no hizo un análisis tributario de las políticas que utiliza la empresa. 5) Si la potestad se encuentra creada y atribuida por la Ley a la Administración y las normas reglamentadas que la desarrollan, no regula los canales o causes de ejercicios de la actividad administrativa, de acuerdo a los parámetros genéricos fijados por la norma legal.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La contribuyente apelante hace recaer las razones de inconformidad esencialmente en las circunstancias siguientes:

A) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTUÓ ILEGALMENTE AL NO ENTREGAR EN LA NOTIFICACIÓN DEL AUTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS A DICHO CONTRIBUYENTE, EL INFORME DE AUDITORIA. Sobre el alegato aludido, la Dirección General se manifiesta en los términos siguientes: Que el informe de auditoría base de la resolución impugnada, sí fue entregado a la representante legal de la sociedad contribuyente, señora Z., quien se

avocó a estas Oficinas el veintinueve de enero de dos mil tres, tal como se hizo constar en la tasación de impuestos en el considerando VII, párrafo 2° del folio 746, y en acta de entrega del aludido informe contenida a folios 722 del expediente respectivo. Y es que, en el presente caso, al haberse realizado la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas por medio de esquila, la entrega del informe de auditoría al concretarse el acto de comunicación se hacía materialmente imposible, ya que no había en ese lugar persona alguna vinculada con la sociedad fiscalizada a quien pudiera efectuarse el acto de “entrega” de dicho informe, razón por la cual, en la esquila se hizo referencia entre otras cosas, de que el informe de auditoría en mención quedaba depositado en el Departamento de Notificaciones de la Dirección General. De ahí que, la representante legal se haya presentado el veintinueve de enero de dos mil tres a retirar dicho informe de auditoría al Departamento de Notificaciones. La notificación del auto de audiencia se realizó por medio de esquila, conforme a lo dispuesto en inciso cuarto del Art. 165 del Código Tributario en relación con el 166 del mismo Código, al no haberse encontrado en el lugar señalado a ninguna de las personas señaladas en el inciso tercero del referido artículo 165. Es importante conocer, que el plazo de audiencia y de aportación de pruebas en el presente caso vencía el cinco de febrero de 2003 y que el informe de auditoría le fue entregado el 29 de enero de 2003, es decir, seis días hábiles antes de que vencieran los plazos correspondientes.

B) LA DIRECCIÓN GENERAL HA PRETENDIDO DETERMINAR IMPUESTO SOBRE PERIODOS CADUCADOS, COMO LOS DE ENERO Y FEBRERO DE DOS MIL, LOS QUE SEGÚN EL ARTICULO 84 LEY DE IVA SE ENCUENTRAN CADUCADOS. Esta Oficina considera, que la liquidación de impuesto de los dos periodos tributarios cuestionados, así como del resto de periodos posteriores y su correspondiente notificación, se efectuaron dentro del plazo de caducidad estipulado en el Art. 84 IVA, el cual para esos periodos, la caducidad del ejercicio de la

facultad liquidatoria vencía respectivamente el 14 de febrero y el 14 de marzo de 2003, ya que las fechas de vencimiento para presentar las declaraciones de dichos periodos fueron los días 14 de febrero y 14 de marzo de 2000. Es decir, que desde esas fechas y en vista que las declaraciones de esos periodos tributarios fueron presentadas, la Dirección General contaba con el plazo de 3 años para determinar el impuesto y notificar la tasación respectiva. Por lo anterior, la Oficina Fiscal considera que lo aseverado por la contribuyente sobre este punto carece de sustento legal y que en consecuencia, las actuaciones de esta Oficina se han supeditado a los límites de caducidad impuestos por la ley especial.

C) LAS OBJECIONES Y RECLASIFICACIONES A LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS FISCALES REALIZADOS SON INCORRECTOS, PUES PERTENECEN AL AÑO DOS MIL, LO QUE INDICA QUE NO SE TOMO EN CUENTA LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y POLÍTICAS DE LA EMPRESA, LO QUE DERIVA EN ACOSO FISCAL Y VIOLACIÓN A SU DERECHO DE DEFENSA. La Dirección General manifiesta que el IVA es un impuesto que se devenga mes a mes, y que las operaciones gravadas y exentas vinculadas con este tributo deben liquidarse mensualmente, ello con base a lo dispuesto en el inciso primero del Art. 93 IVA en relación con lo dispuesto en Art. 97 del Código Tributario. De ahí que, no resulte viable legalmente admitir el argumento esbozado por la contribuyente, con el que pretende sostener que toda vez que las operaciones se hayan realizado en el mismo año no existe incorrección declarativa, asimilando el devengo del impuesto a tributos que, como el Impuesto sobre la Renta, son de carácter periódico. Por lo que, la Oficina Fiscal ha hecho en el presente caso en aquellos periodos tributarios (meses) en los que las operaciones declaradas no se corresponden con el periodo tributario al cual pertenecen, es precisamente, ubicarlas y trasladarlas al mes que según la ley deben corresponder. En tal sentido, la actividad de la contribuyente, su forma de operar o sus políticas comerciales no

tienen incidencia para efectos de atribuirle una manera especial de liquidación que la ley no prevé. La auditoria practicada se ha fundamentado en un estudio técnico y objetivo de la situación tributaria de la contribuyente, y la facultad de fiscalización ejercitada ha sido desplegada con base a artículos 173 y 174 del Código Tributario, pues la fiscalización a los contribuyentes constituye una de las funciones básicas, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del Art.3 de la ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en relación con el Art. 23 literal e) del Código Tributario, lo cual descarta el supuesto “acoso fiscal” del que la contribuyente afirma ha sido víctima. De igual manera, se ha concedido a dicha contribuyente todas las garantías procesales estipuladas en el Código Tributario, propiciando una participación activa en todo el proceso de fiscalización.

EN LAS INSTALACIONES DE DICHA SOCIEDAD SE PRESENTARON AUDITORES DE DIFERENTES DEPARTAMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS A FISCALIZAR Y DEJARON TODA LA DOCUMENTACIÓN EN DESORDEN EXTRAVIÁNDOSE DOCUMENTOS DE RESPALDO DE LOS ARCHIVOS Y REGISTROS, Y OFRECE PROBAR POR MEDIO DE TESTIGOS EL DESORDEN CAUSADO POR LOS AUDITORES DE LA DIRECCIÓN GENERAL. Al respecto, esta Dirección General deja sentado en el presente informe justificativo las consideraciones siguientes: Que no es cierto que se hayan presentado “varios auditores de diferentes Departamentos” de esta Dirección General a fiscalizarla, se puede comprobar a folios 41 del expediente respectivo corre agregado el auto de designación de auditor, en el que puede establecerse que esta Oficina únicamente designó a un auditor para que fiscalizarla, respecto de los periodos tributarios comprendidos del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil. Ese auto de designación, le fue notificado a la representante legal de la sociedad el veinticinco de julio de

dos mil uno, fecha en que dio inicio la fiscalización en referencia, se hizo del conocimiento de la contribuyente que el señor V., era la persona designada para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al impuesto de IVA, en los períodos tributarios en mención. Ese mismo auditor, practicó la auditoria de principio a fin, rindiendo informe el diez de enero de dos mil tres agregado a folios 644 al 698 del expediente respectivo. Esta Oficina manifiesta que la situación tributaria reflejada por la contribuyente, luego de la auditoria practicada testifica del desorden y malas practicas fiscales que lleva a cabo dicha contribuyente, de ahí que no sea cierto ni responsable atribuir al auditor designado participación en ese desorden, ni en la custodia debida de la documentación, lo cual es responsabilidad del contribuyente. E) RESPECTO A LA IMPOSICIÓN DE MULTAS. En el acto administrativo, además de la determinación de impuestos, esta Dirección General procedió a imponer sanciones por las infracciones siguientes: 1) Asentar datos falsos en el libro de ventas a contribuyentes, 2) Omitir registrar contablemente operaciones, y 3) Emitir documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la ley. Sobre las infracciones en referencia, la contribuyente no ha expuesto razones de inconformidad en el recurso de apelación, no obstante esta Oficina considera pertinente realizar las consideraciones siguientes: La aplicación de las sanciones a las infracciones en referencia se fundó, en las disposiciones aplicables contenidas en la Ley IVA, ya que las infracciones correspondientes se suscitaron durante la vigencia del marco legal sancionatorio atinente a esa ley. Los procedimientos aplicados se fundamentaron en lo dispuesto en el Código Tributario, ya que el procedimiento sancionatorio se inició en vigencia del aludido cuerpo de ley. Para la aplicación de tales sanciones, esta Oficina constató las infracciones habidas y las hizo del conocimiento de la referida contribuyente en la etapa procesal correspondiente, concediéndole sus derechos de audiencia y defensa, sin embargo no expresó razones de inconformidad

al respecto, como tampoco las ha expuesto en el presente recurso. Las sanciones en mención fueron impuestas a través de resolución, tal como lo exige la ley, y los componentes de tipicidad de la infracción así como el quantum sobre el que se impuso la multa y las razones de su imposición fueron expuestas claramente. Esta Dirección General considera, que sus actuaciones relacionadas con la imposición de sanciones han sido realizadas en apego a lo que las leyes aplicables disponen.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS RESUELVE:

A) PUNTOS DE INCONFORMIDAD

La Representante Legal de la sociedad aduce que existe ilegalidad cometida por la Dirección General en el acto de la notificación, al no cumplirse con los requisitos previamente establecidos en la ley, en el sentido de no haberse proporcionado el informe de auditoria en el momento procesal oportuno, estableciéndose de consecuencia la caducidad de los meses de enero y febrero de dos mil. Del análisis del Expediente que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la sociedad recurrente, se observa que por medio resolución de las once horas del día trece de enero de dos mil tres, la Dirección General concede a la sociedad apelante audiencia por cinco días y apertura a pruebas por el término de diez días contados desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, notificándolo por medio de esquila, la cual fue fijada en la puerta principal del lugar señalado para oír notificaciones, folios 706 al 721 del Expediente respectivo; que el término de audiencia se le vencía a la sociedad apelante, el día veintiuno de enero del año dos mil tres y el de apertura a pruebas el día cuatro de febrero del mismo mes y año; que dentro de este último término o sea el de apertura a pruebas, la Representante Legal de la sociedad recurrente se presentó a la Dirección General de Impuestos Internos, División Jurídica, Departamento de Notificaciones, a las once horas y veinte

minutos del día veintinueve de enero de dos mil tres, a darse por recibida de la resolución por medio del cual se le concede audiencia y apertura a pruebas de fecha trece de enero de dos mil tres y del informe de auditoría de fecha diez de enero de dos mil tres, así como de los anexos respectivos, lo cual consta a folios 722 del Expediente respectivo; observando que no obstante haber sido notificada en legal forma, dejó transcurrir el término conferido para la audiencia y del término de apertura a pruebas, sin manifestar su conformidad o invocar su desacuerdo respecto a las objeciones contenidas en el informe de auditoría antes mencionado. De esta forma se demuestra que no es cierta la inconformidad de la parte alzada, de que no se le dio a conocer el informe de auditoría, ya que el referido texto legal garantiza el derecho de audiencia y defensa de los contribuyentes dentro del plazo señalado en el mismo. Tal derecho se concretiza haciendo del conocimiento al involucrado el informe de auditoría para que manifieste su conformidad, debiendo en este último caso aportar la prueba que ampare la razón de su desacuerdo. Lo anterior implica que la contribuyente debió en la fase procesal conferida manifestar su conformidad o invocar su desacuerdo respecto a las objeciones contenidas en el informe de auditoría y en el último caso aportar la prueba pertinente para desvirtuar las deficiencias imputadas en su contra. Sin embargo, no expresó ningún señalamiento relacionado con las irregularidades detalladas en el informe de auditoría, lo que consta asimismo en el informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de fecha siete de febrero de dos mil tres, Folio 723 y 724 del Expediente de IVA; de ahí que no se ha violado la garantía de audiencia a la sociedad alzada, de conformidad a los parámetros establecidos por el Legislador en los artículos 165 y 166 del Código Tributario y 112 del Reglamento de Aplicación del mismo Código.

Dilucidados los agravios antes mencionados este Tribunal estima procedente mencionar que conforme auto de las ocho horas diez minutos del día veintitrés de julio de dos mil uno, el cual

corre agregado a folios 41 del Expediente que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la expresada contribuyente social, se designó al auditor V., para que verificara si la sociedad D., cumplió con las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales durante los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil, notificado en el lugar señalado por la sociedad apelante a la Representante Legal de dicha sociedad, a las quince horas y cuarenta minutos del día veinticinco de julio de dos mil uno. Como resultado del anterior nombramiento el Auditor nombrado rindió informe de auditoría con fecha diez de enero de dos mil tres, el cual asimismo corre agregado de folios 144 al 205 del Expediente respectivo, determinando según información requerida a la expresada sociedad, así como información proporcionada el día veintidós de noviembre de dos mil uno, por los proveedores de la sociedad E., ingresos y débitos fiscales no declarados y declarados indebidamente, de conformidad a los artículos 4, 7 literal I), 8 inciso primero y 48 literal a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, provenientes de la venta de licores y Abarrotes, efectuada por la sociedad contribuyente durante los períodos de enero a diciembre de dos mil, los que están debidamente documentados y confirmados, determinando asimismo ventas gravadas que omitió declarar y débitos fiscales para los períodos fiscalizados; objetándole compras y créditos fiscales de conformidad a los artículos 63 inciso tercero y 65 incisos primero y cuarto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en los períodos tributarios de marzo y julio de dos mil, según consta en detalle a folios 660 y 661 del Expediente, determinando infracciones a las obligaciones formales de conformidad a los artículos 125 numeral 1) 121 numeral 2), 122 numeral 2 y 126 numeral 1 de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Así las cosas este

Tribunal al analizar los agravios de Hecho del contribuyente observa que debió en la fase procesal de Audiencia y Apertura a Pruebas, mencionada al principio de la presente sentencia, manifestar su conformidad o invocar su desacuerdo respecto a las objeciones contenidas en el informe de auditoría de fecha diez de enero de dos mil tres, y en el último caso aportar la prueba pertinente para desvirtuar las deficiencias imputadas en su contra; ya que tuvo oportunidad de invocar sus alegaciones contra el resultado de la fiscalización, que era el propósito de la audiencia conferida; sin embargo, no expresó ningún señalamiento relacionado con las irregularidades detalladas en el informe de auditoría.

Por lo expuesto, se evidencia por parte de la Dirección General, que la contribuyente en comento incurrió en errores, incumpliendo con sus obligaciones fiscales que exige la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y EL Código Tributario aplicables en el presente caso, por lo que con base en los principios administrativos, tales como el de igualdad de tratamiento de los administrados y el de legalidad, es pertinente proveer lo que conforme a derecho corresponde en la presente sentencia, el cual es confirmar lo determinado por la Oficina Fiscal, en atención a precedentes como los dictados en sentencias: de las once horas del día treinta y uno de mayo de dos mil uno, Inc. No. I0004002T; de las once horas treinta minutos del día uno de junio de dos mil uno, Inc. No. I0009006T; de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día veintisiete de noviembre del año dos mil uno, Inc. No. I0010002T; y, de las nueve horas treinta minutos del día veinticinco de febrero de dos mil dos, Inc. No. I0105011T, así como la Sentencia de las quince horas del día diez de noviembre de dos mil tres, en el juicio Contencioso Administrativo Referencia 226-M-2002.

Respecto a lo peticionado por la sociedad contribuyente en cuanto que existe caducidad para los periodos comprendidos del mes de enero y febrero de dos mil, no es procedente acceder a tal petición, ya que la notificación de

la resolución liquidatoria la efectuó la Dirección General de Impuestos Internos, el día trece de febrero de dos mil tres, o sea dentro del plazo de caducidad estipulado en el Art. 84 IVA, el cual para esos periodos, vencía respectivamente los días catorce de febrero y catorce de marzo de dos mil tres, pues las fechas de vencimiento para presentar las declaraciones de dichos periodos fueron los días catorce de febrero y catorce de marzo de dos mil. Por lo anterior, este Tribunal considera que lo aseverado por la contribuyente social sobre este punto carece de sustento legal. Por consiguiente es procedente confirmar en cuanto al impuesto determinado por la Oficina Fiscalizadora en los periodos tributarios mensuales liquidados.

B) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

La Dirección General de Impuestos Internos determina a la contribuyente, Multas de la siguiente manera: 1. Por asentar datos falsos en el libro de Ventas a contribuyentes respecto de los periodos tributarios de junio, julio, agosto y septiembre de dos mil, y del periodo de diciembre de dos mil, por omitir registrar contablemente las operaciones, Artículo 121 numeral 2); 2. De conformidad al artículo 122 numeral 2) de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, multa por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas, respecto de los periodos tributarios de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil. Respecto a las infracciones y sanciones antes determinadas, este Tribunal del análisis del expediente respectivo, observa que la sociedad recurrente, por medio del auto donde se le concede Audiencia y Apertura a Pruebas, del día trece de enero de dos mil tres, fue requerida para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados en informe de fecha diez de enero de dos mil tres, cumpliéndose así lo establecido por el Art. 261 numeral 2) del Código Tributario, de que debe hacerse requerimiento, o bien por medio de auto de requerimiento propiamente, o en su caso en ocasión de emplazarse o concederse la

audiencia, el cual en el caso de autos, ha sido a los efectos precitados de subsanar el incumplimiento habido, por consiguiente, la actuación se manifiesta con base legal, ya que se le ha dado al recurrente la oportunidad de subsanación, al haberse requerido para ello conforme lo prescribe el mismo Código Tributario, de acuerdo a la disposición legal citada, lo que admitía que dentro de los plazos conferidos conforme a Ley, la sanción le fuera atenuada en un treinta por ciento, de conformidad a lo establecido en el artículo 261 numeral 2) e inciso final del Código Tributario, razón por la que se entrará a conocer cada una de las infracciones, así:

1) Multa por asentar datos falsos en el libro de ventas a contribuyentes, respecto de los periodos tributarios de junio, julio, agosto y septiembre de dos mil dos, Art. 121 numeral 2)

Sobre la expresada infracción es importante señalar que la Dirección General, no aporta los elementos necesarios que sustenten la falsedad imputada, la cual no trasciende de ser una simple afirmación sobre la base de haberse registrado por parte de la sociedad impetrante, específicamente en el Libro de ventas a contribuyentes como anulados comprobantes de crédito fiscal, emitidos durante los períodos tributarios en referencia; ello por haberse indagado que los clientes de la misma los han registrado en sus respectivos asientos en su caso en el libro de compras; de ahí que resultan en ventas reales con sello de ingresos reales de mercaderías a sus bodegas, ello a pesar de que uno de los elementos a considerar es que para la configuración de la misma conforme a la disposición legal en comento, debe primordialmente constatarse la operación u operaciones que se anotan en falsedad, en este caso reales requiriéndose de la infracción su plena constatación por lo que respecta a la operación fáctica, para su configuración, caso contrario, como en el presente que no se ha configurado la infracción al no haberse comprobado la falsedad; circunstancia que da lugar a pensar de manera distinta, que si bien se perfila haberse incurrido en infracción por parte de la sociedad apelante, ésta debió tipificarse

como de omitir registrar contablemente las operaciones; de ahí que la pretendida calificación de infracción de asentar datos falsos en el libro de ventas, no se corresponda con las características que configuran lo falso, que como queda evidenciado por la misma oficina fiscal, los clientes han asentado en sus registros de forma correcta como operaciones de compra, y de paso desvirtuar que se haya perfilado falsedad alguna, porque la operación realmente existió, por lo que advirtiendo este Tribunal que la problemática sobre la tipificación de la infracción y la ausencia de una verdadera constatación de las operaciones que se imputan falsas, no ha sido demostrado por la oficina fiscal, lo que se traduce en una carencia de base de determinación, para el adecuado establecimiento de la sanción, tomando en consideración precedente de sentencia emitida por este Tribunal, a las quince horas del día diecinueve de marzo de dos mil dos, Incidente Número I0105007M, en referencia a la pretendida infracción, y no como se ha orientado en el presente caso, siendo así que bajo tales condiciones es improcedente configurar la infracción y la aplicación de la presente sanción, procediendo su revocatoria.

2) Multa por omitir registrar contablemente las operaciones respecto del período del mes de diciembre de dos mil, Art. 121 numeral 2.)

La Dirección General de Impuestos Internos, sanciona a la contribuyente social con multa por omitir registrar contablemente operaciones de ventas, durante el período de diciembre de dos mil, al no registrar en el libro de ventas a contribuyentes los comprobantes de crédito fiscal números 331 y 332, de fecha veinte de diciembre de dos mil, emitidos a los clientes antes mencionados, los cuales no declaró ni registró en el citado período tributario, ante tal objeción se configura la infracción antes relacionada al comprobarse no registrar en el libro de ventas los comprobantes de crédito fiscal antes detallados; pero al considerarse que el activo en giro a que se hace relación en el informe de auditoría de fecha diez de enero de dos mil tres, se refiere al establecido del primero de enero al treinta y uno de diciembre

de dos mil, cuando lo correcto tenía que ser del año mil novecientos noventa y nueve, por lo cual de conformidad al artículo antes citado, tiene que establecerse la falta de determinación por parte de la Dirección General, de la base de imposición que se debe utilizar para el adecuado establecimiento de la sanción, tomando en consideración que la misma disposición, se refiere a la aplicación de un porcentaje de hasta el dos por ciento del activo en giro, pero para ello debe establecerse el mismo, y sólo en caso de que éste no exista o no sea posible su determinación, entonces lo procedente sea la imposición de la multa mínima, lo que significa que debe razonarse y justificarse la aplicación de la correspondiente sanción, y no como se ha hecho en el presente caso por parte de la Dirección General, procediendo a su imposición en forma directa, puesto que la multa mínima en este caso no es sanción en sí, sino un ajuste a la misma, siendo así que bajo tales condiciones es improcedente la aplicación de la presente sanción, procediendo su revocatoria; todo de conformidad a precedentes emitidos por este Tribunal en sentencias de fecha veintiséis de octubre de dos mil uno, Inc. I0006006M, así como la del día veinte de marzo de dos mil tres, Inc. I0207003M y de las ocho horas treinta minutos del doce de diciembre de dos mil uno Inc. I0012004M.

3) Multa por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la ley, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil, Art. 122 numeral 2.)

De conformidad al artículo precedente la Dirección General de Impuestos Internos, sanciona a la contribuyente por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley en el artículo 104, debido a que la contribuyente social emitió Comprobantes de Crédito Fiscal y Notas de Crédito, los cuales no cumplen con el requisito legal de indicar el giro o actividad de la contribuyente, que consiste en la compraventa de artículos nacionales e

importados, lo cual consta en el anexo 6 del citado informe, en el cual se establecen el número de comprobante de Crédito Fiscal, fecha de emisión, valor, IVA, el precio total y el nombre del cliente, lo cual se ha tomado del libro de ventas a contribuyentes y del libro de consumidor final y documentos, con lo cual se configura la presente infracción y su consecuente sanción. Pero al observarse que la Dirección General ha aplicado el 20% sobre el monto de la operación, el cual tiene incorporado el trece por ciento de IVA, cuando lo correcto es solo sobre el monto de la operación, tal y como lo dispone el artículo 125 numeral 2), ya que el defecto no está en la determinación de la base sino en el cálculo, razón por lo cual este Tribunal estima procedente hacer el cálculo conforme Ley.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE en cuanto a la resolución venida en apelación, pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día diez de febrero de dos mil tres, a nombre de la sociedad contribuyente "D", en el siguiente sentido: a) CONFIRMASE en cuanto a la determinación del Impuesto de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil; b) REVOCASE respecto de las Multas siguientes: Por asentar datos falsos en el libro de ventas a contribuyentes, respecto de los períodos tributarios de junio, julio, agosto y septiembre; y Por omitir registrar contablemente las operaciones, respecto del período tributario de diciembre, todos del año dos mil, según artículo 121 numeral 2) de la Ley IVA; y c) MODIFICASE en lo que corresponde a la multa por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley, respecto de los períodos tributarios

de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y

diciembre de dos mil, según artículo 122 numeral 2) de la Ley antes citada.

SENTENCIA No 2

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día trece de febrero de dos mil tres, que determina a cargo del contribuyente "R", Remanente de Crédito Fiscal en el período tributario de mayo de dos mil para ser utilizado en el mes de junio del año antes citado; Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente a los períodos tributarios de enero a marzo y de junio a diciembre de dos mil, y Multas por infracciones a la Ley del mencionado impuesto, respecto a los períodos tributarios de enero, mayo y septiembre de dos mil, de conformidad a los artículos 121 numeral 2) y 121 numeral 1).

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente al interponer su recurso manifiesta que no está de acuerdo con la resolución traída en el presente recurso de apelación, ya que en ella le determinan Impuesto de IVA y Multas por Infracciones cometidas a la Ley en comento, exponiendo las razones siguientes: RAZONES DE HECHO: Lo determinado en dicha resolución no es justo, al tomar en cuenta los supuestos débitos fiscales no declarados, y no acepta el crédito fiscal no declarado oportunamente, siendo el impuesto en materia conformado por ambos elementos como parte de su estructura; es decir que, la Dirección General se ha basado en la interpretación o figura de un hecho generador presunto, establecido en el artículo 196 del Código Tributario, sobre ingresos omitidos por compras no registradas, sin tomar en cuenta que parte de esos productos comprados y documentados con los comprobantes de crédito fiscal no

registrados oportunamente, fueron facturados y declarados, pagando el impuesto del 13% de dichas ventas; los productos comprados se encuentran inventariados a diciembre de dos mil, que estaría pagando dos veces el impuesto por un solo hecho generador al no aceptar el crédito fiscal. En el Informe de auditoría de fecha veintiuno de enero de dos mil tres, que es poseedor de tres fincas: y dueño de un inmueble, lo cual así fue expuesto en la etapa de Audiencia y Apertura a Prueba, sin haber sido tomada en cuenta esta situación en dicha etapa. RAZONES DE DERECHO: El Impuesto determinado por la Oficina Fiscal, resultó de la aplicación de las presunciones establecidas en los artículos 193 literal a) y 196 del Código Tributario, que se refieren a la presunción de hechos generadores, tales como: ventas omitidas de declarar y transferencias de bienes omitidas de registrar; describiendo la forma como se cuantificará el hecho, siendo este otro elemento de la estructura del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como lo es la base imponible, conjuntamente con el momento en que se causa el impuesto. Por otra parte, en el numeral 14) del artículo 2 del Reglamento del Código Tributario, se describe que la presunción no es más que una figura jurídica resultado de la aplicación de un proceso lógico a partir de un hecho conocido; esta descripción legal es congruente con el instituto de las "presunciones", la cual esta íntimamente ligada con los "indicios", que acertadamente relaciona al artículo 2 numeral 13) del Reglamento del Código en mención, que describe los hechos o circunstancias conocidas que permiten a la Administración Tributaria inferir la existencia de hechos generadores. Que la disposición legal contenida en los artículos 193 literal a) y 196 del Código Tributario, entró en vigencia a partir de enero de dos mil uno, no siendo aplicable a los períodos tributarios de enero a diciembre de

dos mil; tal aplicación lo pone en situación de indefensión, por haber violación del Derecho Constitucional de Justicia, que en el artículo 3 del citado Código, se expresa que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustaran a los principios básicos, garantizando al administrado con el principio de justicia la aplicación oportuna de las normas tributarias. Principio que no ha sido cumplido ya que el mismo Código en su artículo 280 y en el artículo 145 de su Reglamento, se prescribe la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, como allí se detalla: las normas sustantivas sobre hechos generadores de carácter periódico, regirán a partir del ejercicio de imposición dos mil uno y respecto a hechos generadores de carácter instantáneo, regirán a partir del periodo de declaración siguiente a la fecha de entrada en vigencia (1 de enero de 2001); por su parte el Artículo 145 citado, establece que para la aplicación de lo establecido en el Artículo 280 del Código Tributario, se entenderá que las normas sustantivas referentes a hechos generadores de carácter periódico e instantáneo, ocurridos con anterioridad a la vigencia del citado Código, se regirán por las disposiciones legales vigentes al momento de su ocurrencia y los relativos a hechos generadores ocurridos a partir de la vigencia del Código Tributario se regirán por las disposiciones legales del mismo. En los mismos artículos se contempla que las actuaciones, etapas y plazos en trámite iniciados bajo la vigencia de las leyes tributarias anteriores culminarán con base a los procedimientos establecidos que ellas dispongan. En el Informe de auditoría se hace referencia a artículos de la Ley de IVA ya derogados por el Código Tributario, pero vigentes a la fecha de los hechos auditados como lo es el artículo 107 de la referida Ley. En lo que se refiere al otorgamiento de audiencia y apertura a pruebas, me he visto limitado a ese recurso y derecho constitucional, ya que desconoce por que razón la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas no valoró los argumentos vertidos en escrito presentado como prueba, según escrito de fecha doce de febrero de dos mil tres, por estar en desacuerdo con la

resolución traída a apelación; escrito presentado dentro del plazo concedido en el auto de audiencia emitido el día veintidós de enero de dos mil tres, notificado el mismo día mes y año, situación que es violatoria a mi derecho a ser oído y vencido en juicio, como se hace constar en el Romano VI de la resolución de mérito, en la que dice que vencidos los plazos concedidos, no hubo argumentos ni proporcionaron pruebas, lo cual no es cierto.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General de Impuestos Internos en su Informe de justificaciones, manifiesta que para la determinación de Impuesto, en la auditoría practicada por la Administración Tributaria se determinó omisión de ventas de bienes gravados con tasa 13% en los periodos estudiados, utilizando procedimientos de auditoría conforme al Código Tributario, según detalle a continuación: 1) Venta de abono por la cantidad de ¢230,497.41 y débito fiscal por valor de ¢ 29,964.66. 2) Compras no registradas por ¢253,368.75 y débito fiscal de ¢32,937.94. Las compras no registradas se corresponden con las ventas de abonos. Las Ventas omitidas de declarar determinadas se corresponden con FALTANTE DE INVENTARIO de 1,346.03 sacos de abono de cuatro productos seleccionados, que son los de mayor rotación, Los Faltantes se determinaron así: al Inventario Inicial en unidades según registros de control de Inventarios del contribuyente, correspondiente al ejercicio fiscal en el que se encontraban los periodos fiscalizados, se sumó las unidades ingresadas en los periodos correspondientes a dicho ejercicio comercial, según documentos legales. A las unidades resultantes se les restó las unidades que salieron con respaldo documental legal emitido; resultado que al ser comparado con el Inventario Final del ejercicio comercial del contribuyente, se establecen las diferencias antes apuntadas. Al solicitar las explicaciones del caso al contribuyente (fs. 359) el día seis de enero de dos mil tres, éste solicitó plazo de cinco días para explicar y documentar el día diez de ese mismo mes y año;

concediéndosele sólo tres días hábiles, según consta en resolución del día quince de enero de dos mil tres; el contribuyente presentó otro escrito el día veintiuno de ese mes y año, explicando que las diferencias se deben: a) a falta de controles de las unidades utilizadas para el uso agrícola, ya que el uso de los insumos agrícolas en el cultivo de café es bastante cuantioso, el cual es necesario para mantener la finca en estado apto para el cultivo; y b) que las compras omitidas de registrar en su oportunidad se originan por la falta de personal idóneo en el campo de la contabilidad, situación que ya fue corregida y cuenta con la documentación y registros necesarios, para demostrar la compra de los productos y por consiguiente la deducción de los créditos fiscales generados. La Dirección General, al no contar con una respuesta satisfactoria ni justificada sobre la existencia del faltante, continuó con el proceso de auditoría hasta la emisión del Informe de fecha veintiuno de enero de dos mil dos, en el que incorporó como hallazgos tanto al faltante como a las compras omitidas, haciéndose del conocimiento del contribuyente el día veintidós de enero de dos mil tres, notificándole el auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, emitido ese mismo día. Ante la ausencia de pruebas fehacientes que desvirtuaran la existencia del faltante, la Dirección General de Impuestos Internos liquidó el impuesto con base en los Artículos 183 literales b) y c), 184 literal c) y 193 literal a) del Código Tributario, asumiendo como transferencias de bienes muebles omitidos de registrar y declarar las unidades determinadas como faltantes, aplicando el precio promedio de venta a las unidades faltantes el cual se determinó dividiendo el valor total de la venta de cada producto de la especie faltante entre el número de productos de las normas que constaban en los documentos legales emitidos. Al examinar los registros en el Libro de compras IVA del contribuyente y compararlos con la información proporcionada al respecto por los proveedores resultó que las compras registradas y declaradas son inferiores a las realmente efectuadas. Al cuestionar sobre este punto el contribuyente respondió como ya se expuso y no aportó las pruebas de que tuviera

los productos en existencia, o que éstos hubieran sido objeto de algún imprevisto o devolución; indudablemente el producto comprado y no registrado se vendió y no se reportó. Al manifestarse ausencia de registro de las compras, esto impide a la oficina fiscal reconocer deducibilidad del crédito fiscal, según Artículo 65 inciso 4to. de la Ley IVA. Respecto a que las compras efectuadas se encontraban inventariadas a diciembre de dos mil, por lo que de pagarse el Impuesto determinado se estaría pagando dos veces el IVA por un sólo hecho generador, es una simple afirmación, de ser así no existiera faltante alguno. Referente a que la resolución tasadora no es justa por determinársele supuestos débitos fiscales y no se le aceptan créditos fiscales, se aprecia en derecho el valor justicia así: “dar a cada uno lo que corresponde”, en íntima conexión con los principios de igualdad y legalidad, según el Artículo 3 inciso 2º del Código Tributario. En el Artículo 65 de la Ley IVA se señalan los requisitos para deducir el crédito fiscal, y entre ellos está anotar las compras en el Libro o registro de Compras IVA, en el presente caso, el contribuyente no lo hizo ni siquiera lleva contabilidad; se ha aplicado justamente la normativa tributaria correspondiente, oportunamente no reconociendo derechos que la Ley niega. Sobre el punto de que en el Informe se asevera que él es dueño de tres fincas, cuando en verdad sólo es dueño de una de ellas, que lo que se expresa es que realizó la actividad en las tres fincas, sin hacer tal afirmación. Siendo además que en el estudio de IVA, no incide que esos inmuebles sean propiedad o no del contribuyente. Sobre la ausencia de pronunciamiento por parte de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, en la etapa de Audiencia, aclaran que el escrito del doce de febrero de dos mil tres presentado por el contribuyente, lo fue en lugar distinto al indicado en el auto concediendo audiencia, el cual le fue notificado personalmente el día veintidós de enero de dos mil tres; en el Departamento de Asistencia Tributaria de la Oficina Regional de Occidente les remitió hasta el día cuatro de marzo de dos mil tres el citado escrito, cuando ya el contribuyente había

presentado el recurso de apelación el diecinueve de febrero de dos mil tres, contra la resolución emitida y notificada el día trece de febrero de dos mil tres, en la que no se consideran los argumentos esgrimidos, que lo son de hecho sin respaldo probatorio que valorar y de derecho como apreciaciones personales, los que no modifican la situación jurídica de los hallazgos. RAZONES DE DERECHO. Que el impuesto a pagar en la resolución deviene de la aplicación de los Artículos 193 literal a) y 196 del Código Tributario. sobre este punto se expresan en el sentido que efectivamente el ajuste liquidatorio se funda en las disposiciones citadas, ya que la fiscalización se inició el trece de julio de dos mil uno al notificar el auto de designación, cuando la norma vigente y aplicable es el Código Tributario según el Art. 280 literal b), regulando los procedimientos desde el Artículo 165. Respecto a que, para los periodos del año dos mil no eran aplicables dichos Artículos pues el Código entra en vigencia el primero de enero de dos mil uno, esto se aclaró en el párrafo que antecede. Referente a que la aplicación de esa normativa viola el principio de justicia, contenido en el Artículo 3 del Código Tributario y lo ubica en una situación de indefensión, aclaran que legalmente el valor justicia se enmarca en la aplicación correcta y oportuna de la Ley, en íntima relación con los principios de igualdad y legalidad; las aplicaciones legales son susceptibles de desvirtuarse aportando pruebas, las cuales el contribuyente no ha deducido ante la Administración Tributaria ni ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, pues se ha limitado a plantear argumentos que no desvirtúan los hallazgos imputados por esta Oficina Fiscal en la auditoria practicada que consisten en situaciones de hecho y no de derecho. Acerca de que en la etapa de Audiencia no fueron valorados los argumentos y pruebas presentadas, la situación jurídica del contribuyente, no se ha visto perjudicada, ya que los argumentos expuestos a través de sus planteamientos ante la Dirección General ni ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, instancia ante la cual se ha limitado a replicar las aseveraciones que expuso

ante la Administración Tributaria. Respecto a las multas el contribuyente no se ha manifestado y ya que las infracciones poseen conexión directa con los hallazgos, las mismas se encuentran supeditadas a lo que el Tribunal de Apelaciones resuelva sobre lo principal.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Luego del análisis de lo expuesto por el recurrente y de las actuaciones de la Oficina Fiscal, este Tribunal se pronuncia contestando las razones de Hecho y de Derecho mencionadas por el contribuyente, en los términos siguientes:

ARGUMENTOS DE HECHO. Por medio de auto de las quince horas del día doce de julio de dos mil uno, el cual corre agregado a folios 21 del Expediente que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre del recurrente, se designó al Auditor J., para que verificara si el contribuyente apelante, cumplió con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de IVA, su Reglamento y demás disposiciones legales durante los periodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil, notificado en forma personal al contribuyente con fecha trece de julio de dos mil uno. Como resultado del anterior nombramiento el Auditor nombrado rindió informe con fecha veintiuno de enero de dos mil tres, el cual asimismo corre agregado de folios 144 al 205 del Expediente respectivo, en el cual se determina que según información requerida al contribuyente investigado, se estableció que omitió declarar transferencias de bienes gravados con el 13%, por la venta de abonos durante los periodos tributarios fiscalizados, para establecer tal omisión se seleccionaron cuatro productos de mayor rotación que comercializó el impetrante en los periodos fiscalizados los cuales al Inventario Inicial del ejercicio comercial, en unidades según registro de control del fiscalizado, se sumaron las unidades que ingresaron en los periodos correspondientes a los periodos de dicho ejercicio, lo que se

constató en los documentos legales respectivos, resultando las unidades disponibles, a las cuales se restó las unidades que salieron, respaldadas en los documentos legales emitidos, comparándose con las unidades del Inventario Final del referido ejercicio comercial según registro de control de inventario del contribuyente, detectándose diferencias omitidas de declarar. En el proceso de auditoría se solicitó las explicaciones del caso al contribuyente, quien al no justificar fehacientemente el faltante de inventario, consecuentemente se aplicó a las unidades faltantes el precio promedio de ventas, determinado dividiendo el valor total de la venta de cada producto de la especie faltante entre el número de productos de los mismos que constaban en los documentos legales emitidos; procediendo la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 193 literal a) del Código Tributario a determinar ingresos y débitos fiscales. Asimismo se determinaron Ingresos gravados y débitos fiscales declarados indebidamente, los cuales se cotejaron de la venta documentada con Comprobantes de Crédito Fiscal, con las respectivas anotaciones efectuadas en el libro de ventas a contribuyentes, determinándose que la venta amparada mediante el comprobante de Crédito Fiscal número 241, de fecha veinticuatro de enero de dos mil, por la cantidad de TREINTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS TRECE 75/100 COLONES (¢34,213.75) y su respectivo débito fiscal por la cantidad de CUATRO MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SIETE 79/100 COLONES (¢4,447.79), no fue registrada ni declarada en el período tributario de emisión del documento, comprobando con base en el libro de ventas a contribuyentes que dicha venta y su respectivo débito fiscal fue registrada y declarada hasta el período tributario de mayo de dos mil, efectuándose la reclasificación correspondiente al período tributario de enero de dos mil; que se constató mediante información proporcionada a requerimiento por los proveedores., omisión en registrar y declarar compras y créditos fiscales, durante los períodos tributarios investigados, consistentes en compras de abonos; por lo cual

la Dirección General de Impuestos Internos, de conformidad con los artículos 4 y 50 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y 196 del Código Tributario, determina ingresos y débitos fiscales no declarados, habiendo determinado los productos de mayor rotación a través del detalle de la documentación emitida por el contribuyente, para luego proceder a la valoración de las unidades compradas no registradas por medio del procedimiento establecido en el artículo 196 del Código Tributario, aplicando un precio promedio de ventas del mes siguiente a la fecha de compra, para obtener los ingresos omitidos tal como se indica a folios del 432 al 434 del expediente y en anexos del informe de fiscalización, los cuales ascienden en concepto de ventas omitidas atribuibles a junio y octubre de dos mil, a la cantidad de DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO COLONES SETENTA Y CINCO CENTAVOS (¢253,368.75) y débitos por valor de TREINTA Y DOS MIL NOVECIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢32,937.94).- En cuanto a la aceptación de la deducción de créditos fiscales por compras omitidas y consecuente proporcionalidad, la Dirección General determinó ventas a través de hallazgos sobre compras y créditos fiscales no declarados, obtenidos de la comparación entre los valores documentados y registrados con los valores proporcionados por los proveedores, durante los períodos tributarios investigados, consistentes en compras de abonos; las cuales forman parte del giro de las operaciones del contribuyente. Lo anterior permite consolidar el presupuesto legal del artículo 65, inciso 4º parte final, el cual señala que “para que proceda la deducción del crédito fiscal, se requiere que la operación que lo origina esté debidamente documentada y que el comprobante legal emitido sea el original y figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes. Además, todo ello, debe estar debidamente registrado

contablemente” disposición vigente a los períodos fiscalizados y relacionada directamente con el artículo 107 inciso 1º parte final de la Ley de la Materia; cuando éste apunta que “las operaciones deberán registrarse diariamente en el mes calendario en que se cause el impuesto”, artículos que al conjugarlos con el artículo 63 inciso 3º de la misma Ley que señala lo siguiente: “respecto a los comprobantes de crédito fiscal, notas de débito y crédito que se reciban con retraso, el impuesto que de ellas resulte podrá utilizarse para aumentar o reducir el crédito fiscal, según corresponda, hasta los dos períodos tributarios que siguen al de la emisión de dichos documentos”. Permitiendo, lo dicho previamente, a esta instancia administrativa concluir, “que no basta solamente efectuar anotaciones o registrar las compras realizadas sino que, además, debe cumplirse con los presupuestos establecidos en las disposiciones legales señaladas anteriormente”. Así las cosas este Tribunal observa, que el contribuyente debió en la fase procesal de Audiencia y Apertura a Pruebas, otorgada mediante auto de las ocho horas treinta minutos del día veintidós de enero de dos mil tres, notificado personalmente al contribuyente a las trece horas del mismo día, mes y año, manifestar su conformidad o invocar su desacuerdo respecto a las objeciones contenidas en el informe de auditoría y en el último caso aportar la prueba pertinente para desvirtuar las deficiencias imputadas en su contra; ya que tuvo oportunidad de invocar sus alegaciones contra el resultado de la fiscalización, que era el propósito de la audiencia conferida; sin embargo, no expresó ningún señalamiento relacionado con las irregularidades detalladas en el informe de auditoría, presentando escrito fuera del término de audiencia conferido con fecha doce de febrero de dos mil tres, en la Sección Asistencia Tributaria de la Oficina Regional de Occidente, el cual la Dirección General de Impuestos Internos, no tomó en cuenta, ya que fue presentado como se dijo fuera del término de audiencia conferido, folios 262 al 265 del expediente de mérito. Que en el escrito presentado con fecha doce de febrero de dos mil tres, el apelante solamente se limitó en

el término de apertura a pruebas, a argumentar razones de Hecho sin respaldo probatorio y de Derecho que no modifican la situación jurídica de los hallazgos, no haciendo relación alguna a créditos fiscales por compras no reclamadas en su oportunidad; por lo que para hacer valer dichos créditos fiscales, su alternativa era utilizar lo establecido en el artículo 93 inciso 5º, el cual señalaba a esa época que “en cuanto a los plazos de presentación, las declaraciones se considerarán definitivas, pero pueden ser modificadas, para aumentar o disminuir el impuesto, en cualquier tiempo y circunstancia...”, desestimando dicha oportunidad, el apelante, previo a la liquidación venida en alza; concluyéndose así el reclamo en el proceso de fiscalización, de ahí que al aceptar tal incumplimiento al no anotar las compras y sus consecuentes créditos fiscales, lo cual reafirma en escrito presentado a este Tribunal en ocasión del término de apertura a pruebas, con fecha dieciséis de septiembre de dos mil tres, cuando menciona: II. PRUEBAS DE HECHO. 1. Revisión de los Comprobantes de Crédito Fiscal no registrados en su oportunidad en el libro de compras IVA. Copia certificada por el proveedor, de los créditos fiscales no registrados, en su oportunidad,...” ; (Folios 68 del Incidente respectivo), es que la Dirección General determina en atención al artículo 65 inciso 4º de la Ley IVA, disposición vigente al momento de aplicar tal omisión, impuesto complementario respectivo; por ello es que no sea acertada la inconformidad aducida por el impetrante relativo a que se persigue una perversa recaudación al querer hacerse pagar otra vez lo ya pagado, puesto que presumiblemente ha habido omisión de ventas y por ende traslado del impuesto aparte de que los créditos no deducibles por falta de registro, bien pueden conformar el costo del bien vendido a los efectos del Impuesto sobre la renta; de ahí que la informalidad lo basa la Oficina Fiscal en el incumplimiento de no anotar las compras y sus consecuentes créditos fiscales. Por lo expuesto, se evidencia por parte de la Dirección General, que el contribuyente en comento incurrió en errores, incumpliendo con sus obligaciones fiscales que exige el Art. 65

aplicable al presente caso, por lo que con base a las disposiciones legales señaladas y principios administrativos, tales como el de igualdad de tratamiento de los administrados y el de legalidad es pertinente proveer lo que conforme a derecho corresponde en el presente caso, el cual es confirmar lo determinado por la Oficina Fiscal, en atención a precedentes conforme las sentencias: de las once horas del día treinta y uno de mayo de dos mil uno, Inc. I0004002T; de las once horas treinta minutos del día uno de junio de dos mil uno, Inc. I0009006T; de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día veintisiete de noviembre del año dos mil uno, Inc. I0010002T; y, de las nueve horas treinta minutos del día veinticinco de febrero de dos mil dos, Inc. I0105011T, y Sentencia de las quince horas del día diez de noviembre de dos mil tres, en el juicio Contencioso Administrativo Referencia 226-M-2002.

ARGUMENTOS DE DERECHO. En cuanto a las razones de Derecho vertidas por el apelante en su escrito de expresión de agravios, relativos a que la Dirección General de Impuestos Internos ha violentado las normas jurídicas al emitir la resolución recurrida, al aplicar los artículos 193 y 196 del Código Tributario, en relación al artículo 280 del mismo cuerpo normativo, es preciso dar respuesta a lo aducido por el recurrente, advirtiendo, que para nada existe en el presente caso, aplicación de ley en forma retroactiva ni desbordamiento de facultades del auditor nombrado por la Dirección General, ya que cuando se dio el nombramiento por medio de auto de designación pericial, que fue el día doce de julio de dos mil uno, notificado el trece de julio del mismo año, según folios 22 del expediente, estaba vigente el Código Tributario y por consiguiente los Artículos 193, 196 y 174 del mencionado Código, que entró en vigencia el uno de enero del año dos mil uno, de ahí que haya sido citado en legal forma por la Dirección General de Impuestos Internos; sin que por ello se hubiera manifestado inseguridad jurídica, sea por establecerse confusión en la propia norma jurídica, o por derivar de la actuación propia administrativa, lo que no se advierte en el

presente caso; pero es que al aplicarse los artículos 4 y 50 de la Ley IVA, lo que se reafirma en el artículo 280 del Código Tributario, por lo que, aún de asistirle la razón, de la que se carece, en ningún momento se vería perjudicado el alzado en la aplicación de los citados artículos, toda vez que la fundamentación del artículo 280 del Código Tributario literal b) se refiere a cuestiones meramente procedimentales, y no se extiende a los requisitos de documentación; en efecto reza la disposición: a) “Las normas Tributarias de este Código se regirán en conformidad con las siguientes reglas: Las normas sustantivas referentes a hechos generadores de carácter periódico, regirán a partir del ejercicio de imposición del año dos mil uno. Respecto de hechos generadores de carácter instantáneo, serán aplicables a partir del período de declaración siguiente a la fecha de entrada en vigencia”; y b) “Las normas relativas a procedimientos serán aplicables de manera inmediata una vez vigente, pero las actuaciones y etapas en trámite y los plazos que hubieren iniciado bajo la vigencia de la ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con ésta última”, es decir, que dentro de lo mencionado en el literal a) referente a las normas sustantivas de hechos generadores de carácter periódico, y que regirán a partir de la vigencia del Código Tributario, o sea del uno de enero de dos mil uno, se comprenden aquéllas normas materiales suplementarias como son las que regulan los requisitos de documentación y demás obligaciones formales; y en lo referente a hechos generadores de carácter instantáneo serán aplicables a partir del período de declaración siguiente a la entrada en vigencia, es decir que se aplicarán bajo el mismo criterio, a partir del período tributario de febrero de dos mil uno. Por su parte, el literal b) “señala que los procedimientos deben de aplicarse de una manera inmediata”, como el caso de las notificaciones mencionadas en los artículos del 165 al 172 del Código Tributario, las facultades de control y fiscalización en los artículos del 173 al 175 del Código Tributario, etc., pero al referirse a que “las actuaciones y etapas en trámite y los plazos que hubieren iniciado bajo

la vigencia de la ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con ésta última”, que no es el caso que nos ocupa, indicando que no se extiende a obligaciones formales, de ahí que no se pueda aplicar una Ley posterior para un hecho generador iniciado antes de entrar en vigencia determinada Ley, resultando a todas luces aplicable los artículos 4 y 50 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en comento y los artículos 193, 196 y 174 del Código Tributario, observándose que en lo relativo a las facultades designadas al auditor nombrado, definitivamente se ha observado la comisión de éste, el cual no se ha extendido en sus facultades conferidas. También es importante dilucidar respecto de los artículos 193 y 196 antes citados, si reflejan en su contenido aspectos de derecho sustantivo o formal, y según se concluya, pronunciarse por este Tribunal en si aplica o no al caso reclamado. Para esto, observa en primer lugar que los Artículos 193 y 196 contienen tres tipos de reglas: a) presunción legal sobre la realización presuntiva de hechos generadores, apoyados en el dato cierto de faltantes de inventarios y de las compras omitidas; b) el aspecto valorativo de los hechos generadores presuntivos, que se extrae del promedio de ventas de artículos idénticos, y c) su imputación temporal a determinado período tributario. Bajo este enfoque podemos en cada situación calificar si por su contenido, la regla se conforma al derecho sustantivo o formal (procedimental). Comenzando por el primero se aprecia de inmediato cómo al tratarse de una presunción legal, esta se enmarca en lo que es el derecho comprobatorio, esto es, en el ámbito de la prueba que se dilucida dentro del procedimiento respectivo, lo que sin lugar a dudas nos hace calificar la regla como de acuerdo al Artículo 280 literal b). En lo que respecta a la regla segunda, ésta se identifica con el tema de la valoración del hecho generador, que no estrictamente con la determinación de la base imponible, de tal manera que es en cada uno de los hechos generadores en donde se practica la comprobación de valores en aras a establecer los montos que conformarán luego la base

imponible en su determinación. De esta manera los Artículos 193 y 196 lo que hacen es facilitar a la administración la manera en llevar a cabo la valoración respectiva, lo que nos ubica en el plano estrictamente procedimental. Y por último, nos encontramos con la atribución de los hechos generadores y su valoración a un determinado período, en cuyo caso nos planteamos si este elemento configura un aspecto de la presunción legal o más bien se trata de una ficción legal, pero que en todo caso la diferencia no nos lleva a considerar su aplicación dentro del derecho material, o sea, como si tratara de una norma a considerarse bajo el Artículo 280 literal a) del Código Tributario. En este sentido, de constituirse en una ficción, estaría bajo la carga de desvirtuar los elementos de la presunción como son la determinación de las ventas y su valoración, para una vez dilucidado sobre ello, aplicar o no la ficción según el caso, lo que significaría que en lo que respecta a la atribución a dicho período no sería discutible por establecerlo la Ley sin probabilidades de desvirtuarse, dada su ficción y ocurrencia para determinado período. Sin embargo, de configurarse como parte de la presunción legal y a los efectos probatorios, la misma admitiría prueba en contrario bajo cada uno de esos aspectos, siendo que la ficción tiene su función más bien en el ámbito material que procedimental, y al estar analizando los Artículos 193 y 196 que es propio aplicarse dentro del derecho procedimental, y lo que es más, ubicarlos así el legislador en la parte de “los procedimientos reglados”, el Tribunal se inclina por calificar tal situación como de las comprendidas en el Artículo 280 literal b) del Código Tributario, y de este modo, considera correcta y ajustada a la Ley la aplicación que ha hecho la Dirección General de los Artículos 193 y 196 citados. Por consiguiente, si bien los hechos generadores investigados han nacido en períodos anteriores a la vigencia del Código Tributario, por tratarse de los Artículos 193 y 196 de reglas de Derecho Adjetivo o Procedimental, que no modifica para nada la estructura del hecho generador previsto en la Ley, sí posibilita que la fijación, valoración y atribución se haga eficaz dentro del

procedimiento de determinación del impuesto que inició desde el momento en que fue ordenada la fiscalización y notificada, siendo así como las normas del Código Tributario ya se encontraban vigentes, y por consiguiente le eran aplicables. Por consiguiente es procedente confirmar en cuanto al impuesto determinado por la Oficina fiscalizadora en los períodos tributarios mensuales liquidados.

DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

La Dirección General de Impuestos Internos determina Multas de la siguiente manera: 1. Por llevar en forma indebida el Libro de Ventas a Contribuyentes, referente al período tributario de enero de dos mil (Art. 121 No. 1 de la Ley de la Materia); 2. Por omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de Compras, respecto de los períodos tributarios de mayo y septiembre de dos mil (Art. 121 No. 2 de la Ley de la materia).

Respecto a las infracciones y sanciones antes determinadas, este Tribunal del análisis del expediente respectivo, observa que el ahora recurrente, por medio del auto donde se le concede Audiencia y Apertura a Pruebas, del día veintidós de enero de dos mil tres, fue requerido para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados en informe de fecha veintiuno de enero de dos mil tres, cumpliéndose así lo establecido por el Art. 261 numeral 2) del Código Tributario, de que debe hacerse requerimiento, o bien por medio de auto de requerimiento propiamente, o en su caso en ocasión de emplazarse o concederse la audiencia, el cual en el caso de autos, ha sido a los efectos precitados de subsanar el incumplimiento habido, por consiguiente, la actuación se manifiesta con base legal, ya que se le ha dado al recurrente la oportunidad de subsanación, al haberse requerido para ello conforme lo prescribe el mismo Código Tributario, de acuerdo a la disposición legal citada, lo que permitió que dentro de los plazos conferidos conforme a Ley, la sanción le fuera atenuada en un treinta por ciento, de conformidad a lo establecido en el artículo 261 numeral 2) e inciso final del Código Tributario,

razón por la que se entrará a conocer cada una de las infracciones, así:

1) MULTA POR INFRACCIÓN COMETIDA A LA LEY IVA, RESPECTO DEL PERÍODO TRIBUTARIO DE ENERO DE DOS MIL, ART. 121 NUMERAL 1.

De conformidad al artículo precedente la Dirección General de Impuestos Internos, sanciona al contribuyente por llevar en forma indebida el Libro de Ventas a Contribuyentes, respecto del período tributario de enero de dos mil, en razón a que el Comprobante de Crédito Fiscal número doscientos cuarenta y uno, de fecha veinticuatro de enero de dos mil, fue registrado en el citado libro hasta el mes de mayo de dos mil. Para establecer la procedencia o no de esta infracción es importante determinar el alcance del artículo 107 de la Ley de la Materia, que se refiere a los Registros Contables, estableciendo por una parte, las formalidades de éstos, para mencionar, que las operaciones deben registrarse diariamente en el mes calendario en que se causa el impuesto, los libros deben llevarse en la forma y requisitos que sean conformes con los modelos de los libros que hayan sido debidamente autorizados por la Dirección General; por otra, el contenido de los mismos, para el caso, registrar las operaciones amparadas por los documentos obligatorios señalados en los artículos 97, 99 y 100 de la Ley, exigiéndose por lo demás que en el Informe de Infracción respectivo se evidencie la llevanza indebida de aquellas operaciones que no se registraron diariamente, de cuáles se trata, y si los libros se encuentran autorizados, si lo fueron debidamente; que si se omitió registrar contablemente operaciones, cuáles operaciones, entre otros, ya que el hecho en que la Dirección General de Impuestos Internos pretende fundamentar, para determinar que se ha llevado en forma indebida el libro de ventas a contribuyentes, es el hecho que registró en forma diferida el comprobante de crédito fiscal previamente identificado, que ampara los ingresos provenientes de la venta de abonos en el período tributario de enero de dos mil, que fue registrado en el período tributario de mayo de dos mil; en ese sentido, la tipificación de la

infracción podría basarse en lo establecido por el mismo artículo 121, pero en su numeral 2), es decir, que ante tal actuación por parte del contribuyente, se estarían asentando si se quiere, datos inexactos en el citado libro de ventas, pero jamás pretender que se lleva indebidamente dicho libro. De consiguiente, no cabe la infracción tipificada, especialmente por lo que respecta a la calificación jurídica del registro de los documentos antes señalados, y aún así, la constatación perfilaría otra causal de infracción, como ha quedado dicho. Por lo que bajo tales condiciones es improcedente la infracción, así como aplicar la consecvente sanción tal como se ha pronunciado este Tribunal en sentencias de fecha veintiséis de octubre de dos mil uno, Inc. I0006006M, así como la del día veinte de marzo de dos mil tres, Inc. I0207003M.

2) MULTA POR INFRACCIÓN COMETIDA A LA LEY IVA, RESPECTO DE LOS PERÍODOS TRIBUTARIOS DE MAYO Y SEPTIEMBRE DE DOS MIL, ART. 121 NUMERAL 2.

De conformidad al artículo precedente la Dirección General de Impuestos Internos, sanciona al contribuyente por omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de compras, respecto de los periodos tributarios de mayo y septiembre de dos mil, ya que no registró en el referido libro, varios de los comprobantes de crédito fiscal por compras realizadas a los proveedores. Este Tribunal, observa que para la aplicación de la misma se hace necesario establecer el activo en giro, como base de imposición que se debe utilizar para el adecuado establecimiento de la sanción, tomando en consideración que la misma disposición, se refiere a la aplicación de un porcentaje de hasta el dos por ciento sobre el activo en giro, pero para ello debe establecerse primero el activo, para luego fundamentar el porcentaje; de ahí que sólo en caso de que ese activo no exista o no sea posible su determinación, como en el presente caso, lo

procedente sea la imposición de la multa mínima, lo que se ha razonado y justificado en su aplicación en el presente caso por parte de la Dirección General, que ha procedido a su imposición en forma directa, puesto que la multa mínima opera como de ajuste, cuando no se aplica la base conforme al activo en giro, y demostrada la inexistencia o determinación del activo en giro, la sanción mínima se aplica como una sanción específica, esto de conformidad a lo establecido en el artículo citado de la Ley en comento. Por consiguiente, en el presente caso, justificadamente no puede haber una determinación de base de imposición de multa, por ello cabe aplicar la sanción mínima como sanción específica.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, **RESUELVE:** MODIFICASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día trece de febrero de dos mil tres, a cargo del contribuyente R., en el siguiente sentido: a) CONFÍRMASE la determinación del Remanente de crédito fiscal respecto del período tributario de mayo de dos mil, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a cargo del expresado apelante por los periodos tributarios comprendidos de enero a marzo y de junio a diciembre de dos mil, y la Multa, en atención al artículo 121 numeral 2) de la Ley del citado Impuesto, por omitir registrar contablemente las operaciones en el Libro de Compras, respecto de los periodos tributarios de mayo y septiembre de dos mil; y b) REVÓCASE la Multa por llevar en forma indebida el Libro de Ventas a Contribuyentes respecto al período tributario de enero de dos mil, según el artículo 121 numeral 1) de misma Ley; por los conceptos y montos relacionados al inicio de la presente resolución.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, por medio del cual expone que la entidad que representa celebró contrato de remodelación y ampliación de bodega de alimentos de la División de Asistencia Alimentaria de esa entidad, solicitando se le instruya sobre los mecanismos a aplicar para la retención de Impuesto sobre la Renta respecto al contrato en mención.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Al respecto esta Dirección General vierte su opinión en los siguientes términos:

De conformidad a lo previsto en el artículo 154 inciso final del Código Tributario y 94 de su Reglamento de Aplicación, la retención del impuesto sobre la Renta debe realizarse al momento de hacerse el pago o de acreditarse la renta. Están obligados a realizar esa retención, quienes paguen a una persona natural domiciliada en la República remuneraciones por servicios profesionales. En ese tipo de servicios la retención a efectuar es del 10% sobre las sumas pagadas o acreditadas al prestador del servicio según lo previsto en el artículo 156 del Código Tributario.

En el presente caso, la relación jurídica constituida entre su representada y el contratista corresponde precisamente a la prestación de un servicio profesional, el cual se ha convenido

bajo la modalidad de precio alzado o unitario: en virtud de lo cual quien presta el servicio ha incluido en el precio del servicio a prestar todos los materiales, servicios y equipos necesarios para realizar la instalación o confección de la obra que se le ha encomendado.

En ese tipo de relaciones contractuales, la retención del impuesto sobre la Renta, recae sobre toda la suma a pagar, excluyendo únicamente el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no siendo procedente que dicha institución, efectúe la retención del Impuesto respectivo sobre un 30% que corresponde a los gastos indirectos correspondientes a la mano de obra.

Las retenciones en la fuente tienen como objetivo principal, anticipar el pago del Impuesto sobre la Renta, que corresponderá liquidar al final del ejercicio al prestador del servicio. En ese sentido, el contratista, al final del ejercicio impositivo, si las sumas retenidas resultan ser mayores al impuesto computado, podrá solicitar la devolución respectiva del excedente resultante.

Por tal razón, su representada está obligada a retener y a enterar tales retenciones al encargado de la percepción del impuesto, dentro de los 10 días hábiles que sigan inmediatamente al vencimiento del período al que se hayan efectuado, conforme lo establecen los artículos 62 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 164 del Código Tributario.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito presentado a esta Dirección General el día doce de febrero de dos mil cuatro, mediante el cual manifiesta lo siguiente: que su representada se dedica al

transporte empresarial de personas y turismo en El Salvador y Centroamérica, por lo que para desarrollar sus actividades necesita de autobuses, minibuses y microbuses, los cuales

constituyen su activo fijo y por lo tanto el equipo de producción de servicios. Estos servicios causan IVA, ya que son privados no públicos.

El artículo 45 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece que: “Estarán exentas del impuesto las siguientes importaciones e internaciones definitivas; literal h) De maquinaria efectuada por los sujetos pasivos debidamente inscritos en el Registro de Contribuyentes del Impuesto, destinada a su activo fijo para ser utilizada directamente en la producción de bienes y servicios”.

Por lo que solicita a esta Administración Tributaria que se le aclare: si su representada se puede amparar al artículo 45 literal h) para importar exento del impuesto del IVA los vehículos mencionados, sus activos fijos son utilizados para producir servicios y generar el impuesto del IVA.

OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al respecto esta Dirección General, le manifiesta:

Que el artículo 45 literal h) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece una serie de elementos que deben concurrir para que la exención que dicho literal estipula se concrete. Si uno de ellos se muestra ausente la exención no se configura.

Dentro de esos elementos y como punto de partida se encuentran los bienes cuya importación el legislador beneficia con el goce de la exención, siendo estos únicamente los que denomina “Maquinaria”. La ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no establece una definición de lo que debe entenderse por maquinaria para efectos de es impuesto, como tampoco lo hace el Reglamento de la referida Ley.

El artículo 7 inciso segundo del Código Tributario establece, que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados por las normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

En el sentido jurídico, MAQUINARIA es “el conjunto de máquinas” y máquina “todo aparato o instrumento que efectúa la labor de correspondería al hombre y especialmente a la mano”, así lo conceptualiza el Diccionario Jurídico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas.

En el sentido usual, maquinaria, es “el mecanismo que da movimiento a un artefacto”. Lo anterior según definición aportada por el Diccionario Enciclopédico Larousse, Quinta Edición, Tomo 2, de Ramón García Pelayo y Gross.

Por otra parte, el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aunque verse sobre otra materia específica, puntualiza en el artículo 35, que por maquinaria se entiende “todo aparato o conjunto de piezas que sirven para la elaboración de productos o para producir determinados efectos, tales como trituradores de piedra, escavadoras, tornos empleados en mecánica y fundición y otros semejantes”. Como corolario de lo antes expuesto, puede afirmarse que a la luz de las definiciones enunciadas, un vehículo automotor de transporte no se encuentra comprendido dentro del concepto maquinaria a que alude el artículo 45 literal h) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Y es que, inclusive las motivaciones legislativas que impulsaron la vida jurídica del Decreto Legislativo sobre el que se erige el aludido literal h) del artículo 45 (D. L. No. 795, publicado en el D. O. No. 172, tomo No. 332, del 16-09-1996), dan cuenta como antecedente histórico el objetivo de la aludida regulación, lo cual de acuerdo al artículo 2 numeral 4) del Reglamento de aplicación de citado Código, es válido evocarlo como un mecanismo de interpretación de la

norma, y proclamar el alcance de dicha disposición para fines eminentes de reconversión industrial.

De ahí que, las nociones conceptuales aportadas por los términos jurídicos y usual enunciados, referentes al concepto de maquinaria, se ajustan precisamente a la motivación legislativa antes referida.

Por tal razón, los vehículos en cuestión, a juicio de esta Dirección General, no se enmarcan dentro de la noción de “Maquinaria”, lo cual, no hace posible en la importación de los mismos, de disfrute de la exención contenida en el artículo 45 literal h) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo cual al momento de su importación o internación al país deben pagar el IVA correspondiente, por constituir la importación de bienes hechos generadores gravados con la tasa del trece por ciento (13%), según lo establecido en los artículos 14 inciso primero y 54 de la ley en comento.

En tal sentido, si los vehículos automotores no se enmarcan dentro de la concepción jurídica y usual de maquinaria, dicha causal constituye el elemento de suficiencia para hacer nugatorio el goce de la exención, por lo cual, no es necesario entrar a conocer el cumplimiento de los otros requisitos que el artículo 45 literal h) establece,

ya que, lo que el legislador beneficia en dicha exención es la importación de maquinaria. Aunado a lo anterior, esta Dirección General considera conveniente mencionar, que la importación de dichos vehículos tampoco se ubicaría en la exención prevista en el literal i) del mismo artículo 45, en razón de que dicha exención aplica únicamente para los automotores de alquiler dedicados al transporte público de pasajeros, lo cual según manifiesta un su escrito de mérito no es el caso, siendo la exención en referencia el beneficio fiscal específico que la ley regla los vehículos automotores.

Finalmente, esta Dirección General considera conveniente manifestarle, que el IVA pagado por la importación de dichos vehículos constituye para dicha contribuyente, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 57 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, crédito fiscal, toda vez que éstos sean utilizados en la actividad o en el giro ordinario de la misma.

En ese sentido, el impacto económico del IVA pagado en la importación dicha contribuyente lo recuperaría en las subsecuentes etapas del circuito económico al ser susceptibles de ser acreditado contra los débitos generados por la realización de operaciones gravadas con el aludido impuesto.

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

Colonia Buenos Aires, Avenida Alvarado y Diagonal Centroamérica,
Condominio Tres Torres, San Salvador, El Salvador, Centroamérica.
Conmutador: 244-3000

UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y DIVULGACIÓN TRIBUTARIA

Torre 3, Nivel 2, Ala B
Teléfono: 244-3571
Telefax : 244-7213
Email: defensordgii@mh.gob.sv



Certificados bajo las
Normas ISO 9001
por la Asociación Española
de Normalización y Certificación

